AUDIT INTERN

ȘI

GUVERNANȚĂ COORPORATIVĂ

EDITURA UNIVERSITARĂ

Scanned with OKEN Scanner

Tehnoredactare: Ameluța Vișan
Coperta: designer Daniel Țuțunel

Copyright © 2008
Editura Universitară
Director: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr.27-33,
Sector 1 , București
Tel./Fax: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.edituraunIversitara.ro
e-mail: redactia@edituraunIversitara.ro

EDITURĂ RECUNOSCUTĂ DE CONSILIUL NAȚIONAL AL CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL SUPERIOR (C.N.C.S.I.S.)

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
MORARIU, ANA
Audit intern și guvernanța corporativă / Ana Morariu, Gheorghe Suciu, Flavia Stoian. -București : Editura Universitară, 2008
Bibliogr.
ISBN 978-973-749-318-7

I. Suciu, Gheorghe
II. Stoian, Flavia

657.6

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate Editurii Universitare.

Distribuție: tel./fax: 021-315.32.47
021-319.67.27
comenzi@edituraunIversitara.ro

ISBN 978-973-749-318-7

Scanned with OKEN Scanner

ANA MORARIU
GHEORGHE SUCIU
FLAVIA STOIAN

AUDIT INTERN ȘI GUVERNANȚA CORPORATIVĂ

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

2007 a fost anul integrării României în Uniunea Europeană şi aceasta necesită găsirea unor noi căi pentru eficientizarea activităţii economice şi înlăturarea unor neconcordanţe întâlnite atât în activitatea întreprinderilor cât şi a instituţiilor publice. România a adoptat Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a, la nivelul agenţilor economici, a trecut la un nou sistem contabil, bazat pe Sistemul European de Conturi la instituţiile publice, precum şi alte îmbunătăţiri legate de legislaţia economică şi fiscală.

O trăsătură caracteristică a lumii contemporane este preocuparea constantă de promovare a criteriului general al eficienţei, care vizează prioritar laturile calitative ale tuturor activităţilor economice, sociale, administrative sau de orice altă natură.

Asta înseamnă că orice agent economic, orice organizaţie sau instituţie şi orice organism este vital interesat să cunoască operativ şi să sporească continuu gradul de eficienţă cu care sunt gospodărite şi utilizate resursele materiale, financiare şi umane de care dispune. Instituţiile publice sunt în permanenţă confruntate cu îmbunătăţirea performanţelor lor. Funcţia de audit intern oferă, din acest punct de vedere, siguranţa rezonabilă că operaţiunile desfăşurate, deciziile luate sunt „sub control" si că, în acest fel, contribuie la realizarea obiectivelor entităţii.

Auditul intern ajută instituţia să îşi atingă obiectivele evaluând procesele sale de management al riscurilor, de control si de conducere. Auditorii interni pot prin consiliere permanentă, să ajute instituţia să identifice, să evalueze şi să implementeze un dispozitiv de management al riscurilor şi de control care să permită stăpânirea acestor riscuri. În afara misiunii clasice de asigurare, auditorii interni işi asumă un rol de consiliere în vederea imbunătăţirii proceselor fundamentale ale instituţiei. Misiunile de audit scot în evidenţă anomaliile şi punctele slabe semnificative din cadrul proceselor ce se desfăşoară la nivelul instituţiei, astfel încât să poată fi remediate sau atenuate consecinţele acestora.

Auditul intern trebuie să propună planuri de audit bazate pe analiza riscurilor, pentru a stabili prioritățile activității de audit. Auditul bazat pe analiza riscului, modifică modul în care auditorii percep controlul si riscul. Auditul intern trebuie să ajute conducerea entităţilor publice să menţină un control

Scanned with OKEN Scanner

intern adecvat, evaluând eficienţa si eficacitatea acestuia si încurajând îmbunătăţirea sa continuă.

Evaluarea riscurilor trebuie să aibă în vedere gestionarea schimbării: oamenii se schimbă, metodele se schimbă, riscurile se schimbă. Evaluarea riscurilor înseamnă identificarea şi analiza riscurilor relevante în îndeplinirea obiectivelor, pentru a cunoaşte modul în care acestea trebuie administrate.

Considerăm că perspectiva auditului public intern constă în asistenţa managerială pentru a ajuta conducerea să organizeze şi să perfecţioneze controlul intern. Prin împărtăşirea cunoştinţelor, auditul public intern permite schiţarea perspectivelor şi contribuie la progres.

Este foarte important ca auditul intern să participe la dezbaterea la cel mai înalt nivel de decizie din instituţie, a problemelor importante şi care au implicaţii de sistem asupra activităţii entităţii în ansamblul său, creându-se astfel posibilitatea orientării activităţii de audit intern către problematica cu care se confruntă managementul.

Auditorii interni trebuie să dea dovadă de claritate, consecvenţă, profesionalism, amabilitate, competenţă, comunicare şi să conştientizeze auditaţii că sunt lângă ei, pentru interesele lor şi ceea ce este cel mai important, pentru a adăuga valoare entităţii auditate. Plusul de valoare adus de auditul intern este rezultatul aportului de competenţă pentru practicarea unui control intern raţional. Auditul intern trebuie privit drept util, nu ca fiind impus de cadrul normativ existent. Este foarte important ca auditul intern să fie judecat pentru lucrurile pe care le-a constatat nu pentru lucrurile pe care nu le-a găsit.

Auditul intern trebuie abordat într-o manieră constructivă, care să aibă la bază un parteneriat manager/auditor, orientat spre viitor, bazat pe profesionalismul şi obiectivitatea auditorilor şi pe responsabilizarea auditaţilor privind rolul auditului intern.

Pentru a supravieţui într-o lume a concurenţei, fiecare întreprindere, indiferent de natura acesteia, trebuie să măsoare cu discernământ fiecare leu cheltuit şi fiecare dram de energie consumată, urmărind obţinerea unor rezultate cât mai performante cu eforturi şi cheltuieli cât mai reduse.

Aceloraşi rigori trebuie să se supună şi instituţiile publice, care acuză adesea modestia alocaţiilor bugetare în raport cu dimensiunile şi evoluţia standardelor de cheltuieli. Nici organismele administrative sau cele de asigurare şi protecţie socială nu dispun de bugete prea confortabile care să le permită cheltuirea fără restricţii a fondurilor alocate de stat sau de colectivităţile locale. Un asemenea mod de punere a problemelor nu trebuie să sugereze spectrul sărăciei sau teama exagerată de faliment, ci mai degrabă un îndemn la chibzuinţă şi prudenţă, precum şi necesitatea unor eforturi susţinute pentru găsirea celor mai adecvate căi de folosire eficientă a resurselor existente sau disponibile. În contextul acestor preocupări un rol important revine controlului economico-financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Instituirea unui sistem de control financiar-contabil asupra modului de formare şi utilizare a resurselor financiare ale statului a impus legiferarea şi organizarea auditului intern ca structură indepenentă a fiecărei instituţii publice.

Potrivit Directivelor Europene şi regulamentelor emise de Comisia Europeană, guvernele statelor membre sunt obligate să ia măsuri pentru transpunerea în legislaţia naţională a prevederilor europene care constituie acquis-ul comunitar aferent diferitelor domenii de activitate. România trebuie să transpună în legislaţia românească Directiva 2006/43/CE[1] a Parlamentului European şi a Consiliului privind auditul statutar al conturilor anuale şi al conturilor consolidate, care amendează Directivele Consiliului 78/660/CEE şi care abrogă Directiva Consiliului 84/253/CEE. Acest deziderat revine Ministerului Economiei şi Finanţelor care trebuie să transpună directiva până la data de 30 iunie 2008.

Directiva 2006/43/CEE

Entităţi de interes public – sunt entităţile ale căror valori mobiliare transferabile sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, insitutiile de credit si societatile de asigurare.

Potrivit Directivei, statele membre pot desemna şi alte entităţi ca fiind entităţi de interes public, spre exemplu entităţile care au o relevanţă semnificativă pentru public datorită naturii afacerii, mărimii sau numărului lor de angajaţi.

In România, entitatile de interes public (EIP) sunt definite la art. 33 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Legea nr. 259/2007, astfel:

- instituţiile de credit;
- instituţiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general;
- societăţile de asigurare, asigurare-reasigurare şi de reasigurare;
- entităţile autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private;
- societăţile de servicii de investiţii financiare, societăţile de administrare a investiţiilor şi organismelor de plasament colectiv, autorizate/avizate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare;
- societăţile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată;
- companiile şi societăţile naţionale;
- persoanele juridice care aparţin unui grup de societăţi şi intră în perimetrul de consolidare de către o societate-mamă care aplică Standardele internaţionale de raportare financiară.

[1] Această Directivă prin grija CAFR a fost pe larg prezentată şi dezbătută în cadrul pregătirii profesionale a auditorilor financiari şi stagiarilor membri CAFR în octombrie-noiembrie 2007.

Scanned with OKEN Scanner

Directiva prevede ca dispoziţie specială obligatorie – organizarea şi funcţionalitatea Comitetului de audit.

Se lasă la latitudinea statelor membre daca dacă acest comitet de audit trebuie să fie compus din :

- membri neexecutivi ai organului de administraţie şi/sau
- membri ai organismului de supraveghere a entităţii auditate şi/sau
- membri care sunt numiţi de adunarea generală a acţionarilor entităţii auditate.

În componenţa comitetului de audit Directiva prevede ca **cel puţin un membru al comitetului de audit trebuie sa fie independent şi sa aibă competenţă în contabilitate şi/sau audit.**

Responsabilităţile comitetului de audit prevăzute de Directiva privind auditul statutar sunt:

(a) monitorizează procesul de raportare financiară;
(b) monitorizează eficacitatea sistemului de control intern, de audit intern, unde este cazul, şi a sistemelor de management al riscurilor din cadrul societăţii;
(c) monitorizează auditul statutar al situaţiilor financiare anuale, individuale şi consolidate;
(d) verifică şi monitorizează independenţa auditorului statutar sau a firmei de audit şi, în special, prestarea de servicii suplimentare entităţii auditate;

➢ In cadrul EIP, propunerea cu privire la numirea unui auditor statutar/a unei firme de audit, venită din partea organului de administraţie sau de supraveghere, se bazează pe recomandarea comitetului de audit.
➢ Auditorul statutar/firma de audit raportează comitetului de audit:

- cu privire la problemele importante care rezultă din auditul statutar
- cu privire la deficienţele semnificative ale controlului intern în ceea ce priveşte procesul de raportare financiară.

Noua directivă prevede crearea unui organism independent de supraveghere publică a auditorilor. În prezent atribuţiile de control sunt exercitate de Consiliul Contabilităţii şi Raportărilor Financiare, organism care funcţionează pe lângă Ministerul Economiei şi Finanţelor şi care cuprinde membri activi ai CAFR , însă pe viitor acesta trebuie să devină independent şi să aibă atribuţii de supraveghere publică.

Standardele Internaţionale de Audit Intern se aplică în România sub denumirea de Standarde de Audit Intern, la care se adaugă Normele Profesionale ale activităţii de Audit Intern.

Aderarea la Uniunea Europeană impune existenţa unor sisteme solide de management financiar, dar şi modalităţi de control al acestora, ca urmare a faptului că ţara noastră va utiliza fonduri comunitare, care trebuie folosite cu maxim de eficienţă.

Scanned with OKEN Scanner

România a optat pentru armonizarea reglementărilor naţionale cu cele internaţionale emise de Federaţia Internaţională a Contabililor (IFAC) şi de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASB), prin emiterea mai multor acte normative emise de autorităţile româneşti de reglementare (CAFR şi CECCAR).

Auditul intern ajută această organizaţie să îşi atingă obiectivele evaluând printr-o abordare sistematică şi metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control şi de conducere a întreprinderii, făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea.

Până în anul 1999 în România nu exista nici o reglementare cu privire la auditul intern, această activitate nefăcând parte din cultura organizaţională. Odată cu aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi auditarea situaţiilor financiare, prin aplicarea directivelor europene, auditul intern a fost reglementat pentru prima dată după anul 1989, prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 1267 din 21.09.2000, care aprobă Normele minimale de audit intern.

O altă normă legislativă care priveşte auditul intern este OUG nr. 75/1999, privind activitatea de audit financiar, modificată şi completată prin Legea nr. 133/19.03.2002.

Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) a asimilat integral Standardele Internaţionale de Audit Intern şi a elaborat norme de audit intern sub forma normelor de calificare şi a celor de funcţionare, precum şi a modalităţilor practice de aplicare. Astfel, prin Hotărârea CAFR nr. 35 din 30.11.2004, au fost asimilate Standardele Internaţionale de Audit Intern, ediţia 2004, elaborate şi aplicate de Institutul Auditorilor Interni, inclusiv Cadrul General al Standardelor Internaţionale de Audit Intern. *Este cunoscut faptul că legislaţia actuală prevede ca funcţia de şef al departamentului de audit intern n-o poate ocupa nici o persoană dacă nu este şi auditor financiar înscris ca membru în CAFR.*

Legea nr. 441/2006, care modifică şi completează Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, preia şi ea obligativitatea auditul intern pentru societăţile comerciale ale căror situaţii financiare anuale sunt supuse auditului financiar, fie ca urmare a legii sau deciziei acţionarilor.

CAFR a elaborat Hotărârea nr. 88/ din 19.04.2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern. Conform acestei hotărâri, activitatea de audit intern poate fi organizată într-un compartiment distinct, în structura organizatorică a entităţii economice, sau poate fi externalizată, situaţie în care aceasta se va desfăşura pe baze contractuale. Hotărârea nr. 88/2007 prevede 2 activităţi pe care le realizează auditorii interni: servicii de asigurare şi servicii de consultanţă.

Auditul public intern este reglementat de Legea nr. 672/2002 care defineşte activitatea de audit intern ca fiind activitatea funcţional independentă şi obiectivă, care dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor şi cheltuielilor publice, perfecţionând activităţile entităţii publice. Auditul intern ajută entitatea publică să îşi îndeplinească obiectivele printr-o

Scanned with OKEN Scanner

abordare sistematică şi metodică, care evaluează şi îmbunătăţeşte eficienţa şi eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor de administrare.

Lucrarea este structurată în 9 capitole: primele 7 în care sunt descrise concepte, definiţii, tipologii, obiective, etape succesive, instrumente de realizare, rezultate, concluzii şi beneficiile auditului intern, iar ultimele cuprind 2 studii de caz privind derularea misiunilor de audit public intern.Un capitol special este dedicat **Guvernanţei Corporative** şi rolul acesteia în tot ceea ce înseamnă relaţia conducere, acţionariat, salariaţi, guvern şi public.

Aici veţi găsi în mod teoretic şi practic obiectivele auditului intern, modalităţile de realizare, rezultatele şi concluziile activitaţii de audit intern.

Această lucrare este adresată studenţilor din învăţământul economic superior, auditorilor interni din ministere, administraţii publice centrale şi locale, instituţii publice autonome, dar şi auditorilor interni care îşi desfăşoară activitatea în entităţi economice care au obligativitatea de a organiza activitatea de audit intern, *care doresc să dezvolte şi să beneficieze de valenţele informaţionale şi practice ale auditului intern, universitarilor implicaţi în formarea viitorilor specialişti sau celor care doresc să se iniţieze, să aprofundeze tainele auditului intern.*

Autorii
6 ianuarie 2008

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

PREFAŢĂ 9

Capitolul I
AUDITUL INTERN – DEFINIRE, ROL ŞI OBIECTIVE 15
1.1. Auditul intern – istoric şi prezenţă în viaţa întreprinderii 15
1.2 Auditul intern şi auditul public intern, trăsături, obiective şi sfera de aplicare 20
1.2.1. Definirea şi trăsăturile auditului intern 20
1.2.2. Auditul intern la întreprinderi private 22
1.2.3. Auditul public intern 27
1.3. Simetrie şi asimetrie între auditul intern şi alte servicii din cadrul întreprinderii .. 29
1.3.1. Auditul intern şi extern 29
1.3.2. Auditul intern şi controlul intern 31
1.3.3. Auditul intern şi consilierea externă 33
1.3.4. Auditul intern şi controlul de gestiune 35
1.3.5. Auditul intern şi calitatea serviciilor şi / sau produselor 38
1.4. Auditul performanţei exercitat de Curtea de Conturi 41

Capitolul II
STANDARDELE AUDITULUI INTERN 44
2.1. Standardele auditului intern 44
2.2. Auditul intern de la ineficienţă la eficienţă 64

Capitolul III
CONTROLUL INTERN ŞI DEZVOLTAREA ÎNTREPRINDERII 71
3.1. Definiţie, rol şi obiective 71
3.2. Componentele controlului intern 74
3.3. Modele de control intern 76
3.3.1. Modelul COSO 76
3.3.2. Modelul COCO 81
3.4. Controlul intern într-o instituţie şi/sau întreprindere 82
3.5. Activităţi de control intern 84
3.6. Evaluarea şi comensurarea resurselor într-o entitate 87
3.7. Organizarea controlului intern 93
3.7.1. Armonizarea controlului intern cu acquis-ul comunitar 93
3.7.2. Standardele controlului intern 96

Scanned with OKEN Scanner

3.8. Controlul financiar preventiv 108
3.8.1. Controlul financiar preventiv propriu 110
3.8.2. Controlul financiar preventiv delegat 112

Capitolul IV
AUDITUL PUBLIC INTERN MISIUNE ŞI RESPONSABILITATE 116
4.1. Organizarea auditului public intern 116
4.2. Serviciul de audit public intern 125
4.3. Desfăşurarea activităţii de audit public intern 128
4.3.1. Planificarea activităţii de audit public intern 128
4.3.2. Metodologia utilizată de auditorii publici interni 131
4.3.3. Raportarea activităţii 132
4.3.4. Urmărirea implementării recomandărilor 132
4.4. Auditorii interni 132
4.5. Tipuri de audit public 135
4.5.1. Auditul de regularitate 136
4.5.2. Auditul performanţei 136
4.5.3. Auditul de sistem 139
4.6. Activitatea de consiliere la entităţile publice 141
4.7. Condiţii necesare pentru realizarea misiunilor de audit public intern 144

Capitolul V
ETICĂ ŞI MORALĂ ÎN EXERCITAREA AUDITULUI PUBLIC INTERN 146
5.1. Principiile fundamentale în auditul public intern 146
5.2. Integritatea auditorilor interni 148
5.3. Independenţa şi obiectivitatea 148
5.4. Competenţă profesională 150
5.5. Conştiinţă profesională 151
5.6. Menţinerea competenţei profesionale 152
5.7. Reguli de conduită ale auditorilor interni 155

Capitolul VI
METODOLOGIA DE APLICARE A AUDITULUI PUBLIC INTERN 157
6.1. Pregătirea misiunii de audit intern 157
6.1.1. Iniţierea auditului public intern 157
6.1.2. Colectarea şi prelucrarea informaţiilor 159
6.1.3. Analiza riscurilor 161
6.1.4. Elaborarea programului de audit intern 166
6.1.5. Şedinţa de deschidere 167
6.2 Intervenţia la faţa locului (munca de teren) 168
6.2.1. Colectarea dovezilor 168
6.2.2. Constatarea şi raportarea iregularităţilor 171
6.2.3. Revizuirea documentelor de lucru 171
6.2.4. Şedinţa de închidere a intervenţiei la faţa locului 173
6.3. Raportul de audit intern 173
6.3.1. Elaborarea proiectului de audit intern 173
6.3.2. Transmiterea proiectului de audit public intern 175
6.3.3. Reuniunea de conciliere 175

Scanned with OKEN Scanner

6.3.4. Raportul de audit public intern (raportul final) 176
6.3.5. Difuzarea raportului de audit intern 176
6.4. Urmărirea recomandărilor 176
6.5. Supervizarea misiunii de audit public intern 177

Capitolul VII
GUVERNANȚA CORPORATIVĂ 179
7.1. Conceptul de guvernanță corporativă 179
7.2. Avantajele guvernanței corporative 188
7.3. Necesitatea guvernanței corporative 189
7.4. Prioritățile stabilite prin Ghidul de guvernanță corporativă 189
7.5. Drepturile acționarilor și tratamentul echitabil 194
7.6. Terțe părți și rolul acestora 203
7.7. Transparența și prezentarea informațiilor 208
7.8. Responsabilitățile Consiliului de Administrație 215
7.9. Sistemul american de guvernanță corporativă 218
7.10. Sistemul german de guvernanță corporativă 225
7.11. Guvernarea corporativă și rolul comitetelor de audit 232
7.12. Cod de guvernare corporativă – propunere pentru România 235

Capitolul VIII
STUDIU DE CAZ PRIVIND ACHIZIȚIILE PUBLICE 253
8.1. Pregătirea misiunii de audit intern 253
8.1.1. Inițierea auditului 253
8.1.2. Colectarea și prelucrarea informațiilor 258
8.1.3. Analiza riscurilor 262
8.1.4. Programul de audit public intern 283
8.1.5. Ședința de deschidere 290
8.2. Intervenția la fața locului 291
8.2.1. Colectarea dovezilor 291
8.2.2. Constatarea și raportarea iregularităților 316
8.2.3. Revizuirea documentelor de lucru 330
8.2.4. Ședința de închidere 334
8.3. Raportul de audit public intern 338
8.3.1. Elaborarea proiectului de Raport de audit public intern 338
8.3.2. Transmiterea proiectului de Raport de audit public intern 346
8.3.3. Reuniunea de conciliere 346
8.3.4. Raportul de audit public intern 347
8.3.5. Difuzarea Raportului de audit public intern (Raport final) 347
8.4. Urmărirea recomandărilor 347
8.5. Supervizarea misiunii de audit public intern 349

Capitolul IX
STUDIU DE CAZ. MISIUNE DE AUDIT PUBLIC INTERN PRIVIND ÎNREGISTRAREA, EVIDENȚA ȘI INVENTARIEREA PATRIMONIULUI 355
9.1. Pregătirea misiunii de audit public intern 355
9.1.1. Inițierea auditului 355
9.1.2. Colectarea și prelucrarea informațiilor 359

Scanned with OKEN Scanner

9.1.3. Analiza riscurilor 362
9.1.4. Programul de audit public intern 375
9.1.5. Şedinţa de deschidere 379
9.2. Intervenţia la faţa locului 380
9.2.1. Colectarea dovezilor 380
9.2.2. Constatarea şi raportarea iregularităţilor 404
9.2.3. Revizuirea documentelor de lucru 407
9.2.4. Şedinţa de închidere 409
9.3. Raportul de audit public intern 412
9.3.1. Elaborarea proiectului de Raport de audit public intern 413
9.3.2. Transmiterea proiectului de Raport de audit public intern 421
9.3.3 Reuniunea de conciliere 421
9.3.4 Întocmirea Raportului de audit public intern 421
9.3.5. Difuzarea Raportului de audit public intern (Raport final) 421
9.4. Urmărirea recomandărilor 422
9.5. Supervizarea misiunii de audit public intern 423

Anexa 1 Procedură privind exercitarea controlului intern 428
Anexa 2 Procedură privind instructajul comisiilor de inventariere 432
Anexa 3 Procedură privind plăţile efectuate prin casieria entităţii 435
Anexa 4 Procedură privind executarea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv 439
Anexa 5 Standardele de audit intern 444

GLOSAR 456

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 465

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul I

AUDITUL INTERN – DEFINIRE, ROL ŞI OBIECTIVE

1.1. Auditul intern – istoric şi prezenţă în viaţa întreprinderii

Integrarea în Uniunea Europeană a impus României găsirea unor noi căi pentru eficientizarea activităţii economice şi înlăturarea unor neconcordanţe întâlnite atât în activitatea întreprinderilor cât şi a instituţiilor publice. Astfel, pe lângă adoptarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate la nivelul agenţilor economici, trecerea la un nou sistem contabil, bazat pe Sistemul European de Conturi la instituţiile publice, precum şi alte îmbunătăţiri legate de legislaţia economică şi fiscală, s-a impus şi organizarea activităţii de audit, atât la agenţii economici, cât şi la instituţiile publice. Aderarea la Uniunea Europeană impune ca cerinţă existenţa unor sisteme solide de management financiar, dar şi modalităţi de control al acestora, ca urmare a faptului că ţara noastră va utiliza fonduri comunitare, care trebuie folosite cu maxim de eficienţă.

Auditul nu este o activitate recentă, el fiind utilizat încă de pe vremea lui Carol cel Mare, regele francilor[1]. Există documente că ar fi existat audit din secolul XIII, pe vremea regelui Eduard I al Angliei, iar persoanele se numeau „auditori". Până în secolul al XVI-lea, auditul era cerut de regi, împăraţi, biserici şi state, iar activitatea de audit era desfăşurată de către clerici sau scriitori regali. Obiectivele activităţii de audit erau acelea legate de pedepsirea persoanelor care **deturnau fonduri**.

Între anii 1700-1850, răspunzători de organizarea auditului erau statele, tribunalele comerciale şi acţionarii, care desemnau contabilii drept auditori, iar scopul auditului era protejarea patrimoniului şi oprirea fraudelor. După anul 1850, când economia mondială a cunoscut o revigorare puternică mai ales datorită marilor descoperiri ale secolului al XIX-lea, ordonatorii de audit

[1] Carol cel Mare, regele francilor a domnit între 768 - 814 e.n.

au rămas statul şi acţionarii, care foloseau pentru această activitate profesionişti contabili şi jurişti. Deja în această perioadă, obiectivele auditului s-au diversificat şi pe lângă eliminarea fraudelor şi erorilor a apărut ca obiectiv şi **atestarea situaţiilor financiare.**

Primele situaţii financiare au apărut la începutul capitalismului comercial fiind întocmite în mod nestandarnizat, la intervale aleatorii. Totuşi se considera că ele permiteau o mai bună organizare a datelor contabile, fără a fi însă utilizate pentru luarea unor decizii cu caracter economic. Cei cărora le erau destinate situaţiile financiare erau interesaţi exclusiv în conservarea patrimoniului. Conform lui A.C. Littleton situaţiile financiare „erau pur şi simplu un raport bine organizat"[2]. Situaţiile financiare erau sintetizate pe baza conturilor întocmite în partidă dublă separate de registrele contabile, sau puteau fi prezentate împreună cu registrele contabile (se regăseau în conţinutul acestora).

Situaţiile financiare au avut la bază mai multe **cauze:**

a) fiscale, întrucât încă din perioada Evului Mediu se plăteau taxe asupra proprietăţii iar pentru aceasta era necesară întocmirea unor situaţii financiare;

b) urmărirea tranzacţiilor în cazul falimentului; încă din anul 1673, în Franţa, o lege cerea comercianţilor să efectueze un inventar la fiecare doi ani, pentru cunoaşterea valorii activelor fixe şi mobile, precum şi a creanţelor şi datoriilor;

c) apariţia societăţilor pe acţiuni a dus necesitatea publicării situaţiilor financiare, de acest aspect fiind interesaţi atât acţionarii cât şi eventualii investitori.

În **Marea Britanie,** situaţii financiare au fost întocmite în secolul al XVII-lea. Singura situaţie financiară care se întocmea era **bilanţul contabil,** întrucât investitorii doreau informaţii despre active şi capitaluri, doar incidental fiind interesaţi de venituri sau cheltuieli. Bilanţul, se adresa în primul rând acţionarilor, servind acestora ca instrument de control al modului în care managerii administrau capitalurile care le-au fost încredinţate.

Contul de profit şi pierdere se considera ca având o importanţă secundară, fiind prezentat în cea mai mare parte, dacă nu chiar integral, pe o bază cash.

Bilanţul a constituit situaţia financiară principală şi în **Statele Unite ale Americii,** iar utilizatorii căruia i se adresa erau bancherii. Companiile americane din secolul XIX erau mai mici decât cele englezeşti şi nu înregistraseră pierderi masive urmare a speculaţiilor cu acţiuni (cum a fost cazul Marii Britanii sau al Franţei), astfel încât nu s-a simţit nevoia de normalizare a situaţiilor financiare. Principala sursă de finanţare a firmelor americane nu era constituită din vânzarea

---

[2] Littleton A.C., - Accounting Evolution to 1900, Ed. Russel, New York, 1966, ediţia a II-a, pag. 126.

Scanned with OKEN Scanner

de acţiuni, ci o reprezenta împrumuturile bancare pe termen scurt. Prin urmare, situaţiile lor financiare se adresau în principal bancherilor care, la acel moment, urmăreau mai mult posibilitatea transformării activelor debitorului în bani pentru garantarea plăţii decât puterea de câştig a acestuia.

Bancherii americani au aplicat „doctrina lichidităţii" care a fost supusă unui test sever în timpul crizei economice din 1920-1922, când preţurile de vânzare au scăzut cu peste 40%, cauzând o scădere semnificativă a stocurilor. Ca urmare, stocurile au trebuit să fie lichidate la o valoare cu mult sub costul lor istoric, firmele au înregistrat pierderi masive, făcând astfel dificilă returnarea creditelor. Bancherii au sesizat riscul împrumuturilor bazate exclusiv pe indicatori de lichiditate şi, pe de altă parte, companiile au realizat că se expun unui risc ridicat în perioadele de recesiune economică dacă depind masiv de credite pe termen scurt. Începând cu deceniul doi al secolului XX, **emisiunea de acţiuni** a devenit modalitatea curentă de finanţare pentru întreprinderile americane.

Această schimbare privind finanţarea, corelată cu vânzările de stocuri ca sursă primară de lichiditate, a determinat ca **principala situaţie financiară să devină contul de profit şi pierdere** în defavoarea bilanţului.

Dacă stocurile erau în general, evaluate la cost, existând aşadar un tratament relativ uniform, metodele de evaluare a activelor imobilizate erau destul de diversificate. Existau în schimb **cinci practici de bază** (costul istoric, metoda balanţei nete, reevaluarea, trecerea pe cheltuieli curente şi la cost, mai puţin amortizarea), din care două predominante: reevaluarea şi cea a trecerii pe cheltuieli. Multe întreprinderi contabilizau activele fixe similar cu contabilizarea stocurilor nevandabile, adică reevaluau aceste active la finele fiecărei perioade, diferenţele fiind reflectate direct în contul de profit şi pierdere. În schimb, cele mai multe companii de căi ferate sau de utilităţi publice utilizau un fel de contabilitate de înlocuire în sensul că investiţiile iniţiale erau capitalizate, dar înlocuirea activelor sau costurile de întreţinere, modernizare, erau imputate direct pe cheltuielile perioadei, nefiind amortizate, deoarece **se considera inutilă calcularea amortizării** atâta vreme cât activele erau menţinute la parametrii funcţionali normali.

După anul 1850 tendinţa generală a început să fie cea de a **subestima profiturile**, ca un fel de contrapondere a supraevaluărilor anterioare. Subevaluarea profiturilor a fost realizată prin aplicarea mai multor tratamente contabile opuse celor din perioada capitalismului industrial, cum ar fi revenirea la evaluarea stocurilor la valoarea cea mai mică dintre cost şi preţul pieţei, sau la utilizarea costurilor istorice pentru evidenţierea activelor fixe.

Auditorii englezi din perioada anilor 1880 ajunseseră să privească ca procedură standard prezentarea stocurilor nevandabile sau deteriorate la valoarea cea mai mică dintre cost şi preţul pieţei, optică ce nu s-a schimbat

Scanned with OKEN Scanner

nici până în ziua de astăzi. Mai mult decât atât, manualele şi articolele de specialitate ale perioadei începuseră să promoveze ideea că activele ar fi trebuit să fie evaluate la costul istoric (în condiţiile în care existau de principiu cele două tratamente „clasice": cost sau preţul pieţei) mai puţin deprecierea fizică, orice altă fluctuaţie valorică fiind ignorată. Aşadar, cel puţin în teorie, asistăm la un conservatorism dus la extrem, în care evident că activele (şi implicit valoarea întreprinderii) ar fi fost cu mult subevaluate.

Subevaluarea sistematică a profitului şi a elementelor de activ a permis managementului să realizeze o conversie care să dea impresia unei aparenţe de stabilitate, atractivă pentru investitorii potenţiali, în timp ce distorsionau analizele privind eficacitatea actului de conducere şi a veniturilor potenţiale viitoare.

Capitalismului financiar din SUA promova de asemenea conservatorismul, dar din motive diferite. Utilizatorul principal al situaţiilor financiare al companiilor americane îl constituia sistemul bancar, acesta dorind să fie protejat împotriva unor eventuale practici contabile care să conducă la majorarea artificială a activelor. Bancherii sunt interesaţi în primul rând ca împrumuturile pe care le-au acordat să fie rambursate la scadenţă. Prin urmare, aceştia au considerat că cea mai bună indicaţie privind lichiditatea viitoare poate fi regăsită în **relaţia dintre activele curente şi datoriile curente.** Se considera un fond de rulment satisfăcător, ca şi un raport de doi la unu între activele curente şi datoriile curente, iar principiul continuităţii activităţii a fost substituit cu evaluarea în valori lichidative.

După mijlocul secolului XIX, proprietarii încearcă să verifice ei înşişi corectitudinea managerilor, dar nu fac decât să se convingă că verificarea conturilor necesită personal calificat care în acelaşi timp să fie independent faţă de conducerea firmei verificate, întărind astfel rolul pe care îl vor juca în continuare **auditorii financiari**.

Prezentarea situaţiilor financiare după anul 1900, a început să fie normalizată mai în detaliu decât înainte. Cele mai multe companii (cel puţin dintre cele britanice) publicau informaţii mai detaliate decât se impuneau prin lege, concluzionând astfel că deja piaţa britanică a informaţiilor începuse să fie una concurenţială.

După anul 1900 **au apărut profesioniştii în audit şi contabilitate,** care aveau ca obiectiv, alături de **evitarea fraudelor, şi atestarea fiabilităţii bilanţului**. Un imbold deosebit dat dezvoltării auditului l-a dat marea criză mondială din 1929-1933, când lucrările de audit erau comandate de stat, acţionari sau bănci, care cereau examinarea rapoartelor financiare emise de diversele companii.

În Marea Britanie, situaţia financiară principală este reprezentată de bilanţ, publicarea acestuia fiind impusă prin lege, nu acelaşi lucru putând spune de

Scanned with OKEN Scanner

contul de profit şi pierdere. Se impunea întocmirea contului de rezultate în vederea prezentării sale în cadrul Adunării Generale a Acţionarilor (AGA), dar nu şi publicarea sa mai departe. Cu toate acestea, cele mai multe companii publicau şi astfel de informaţii, evident dacă era în avantajul lor. Raportul directorilor, atâta vreme cât nu a fost impus prin lege, a urmat aceeaşi regulă ca şi contul de rezultate, deoarece conţinea informaţii despre profit şi pierdere, care puteau fi considerate confidenţiale în afara AGA.

În perioada respectivă, cel puţin în ce priveşte **mijloacele fixe,** nu exista o cerere a utilizatorilor de informaţie contabilă de a se respecta principiul conectării cheltuielilor la venituri, după cum nu exista încă nici interesul de a se calcula un cost complet al resurselor utilizate într-o anumită perioadă. În ce priveşte modul de prezentare în bilanţ, activele fixe erau raportate în mod global, chiar dacă acestea ajungeau să totalizeze până la 90% din totalul activelor.

Tehnicile utilizate în evaluarea şi prezentarea stocurilor, erau mult mai omogene, ca urmare a faptului că utilizatorii situaţiilor financiare acordau o atenţie specială acestora. Tratamentul cel mai des întâlnit era cel prudenţial, de a prezenta **stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost şi preţul pieţei,** neavând aşadar elemente de noutate faţă de perioada anterioară din acest punct de vedere. Auditorilor li se cerea să acorde o atenţie deosebită modului în care stocurile erau raportate în bilanţ, (valoare atribuită de către conducerea companiei). Astfel, **auditorii includeau în raportul de audit o declaraţie** care făcea referire la faptul că stocurile fuseseră evaluate fie de către un reprezentant din conducerea superioară a companiei, fie de o terţă persoană, independentă de aceasta.

Multe întreprinderi constituiau **rezerve secrete,** fie pe baza unei subevaluări exagerate a stocurilor, fie a activelor amortizabile prin calculul unei deprecieri masive, pe motivul că ele reflectau o politică prudenţială care ar fi condus la o stabilitate financiară pe termen lung. Profiturile erau astfel conservate în anii favorabili, pentru a se putea apela la ele în anii dificili.

Declinul constituirii de rezerve secrete, a fost marcat de perioada interbelică, deoarece contul de profit şi pierdere începuse să devină tot mai important din punct de vedere al utilizatorilor. Dacă subevaluarea elementelor bilanţiere conducea cel mult la impresia că firmele erau mai puternice decât declarau contabil (situaţie care cu greu putea dezavantaja pe cineva), efectele asupra contului de profit şi pierdere erau semnificativ diferite, deoarece se supraestima sau subestima, după caz, însăşi rezultatul, care constituia interesul central, utilizatorii fiind prin urmare induşi în eroare.

Apreciem că perioada de până la 1950 a fost caracterizată în principal prin **eterogenitatea tratamentelor contabile utilizate** şi printr-o **informare contabilă incompletă**, rezultată atât din utilizarea rezervelor secrete, cât şi

Scanned with OKEN Scanner

din practicile de publicare a situațiilor grupurilor. Această situație s-a datorat în mare parte și lipsei unor reglementări contabile aferente acestor aspecte. **Intervenție statului în economie a fost minimă** pe tot parcursul secolului XIX, statul intervenind, de regulă, doar în urma unor scandaluri de proporții, în scopul de a împiedica repetarea unor situații similare.

După 1950 **obiectivul principal al auditului** a constat în „atestarea sincerității și regularității situațiilor financiare" ale entităților economice.

Uniformizarea contabilității pe baza unor **seturi de postulate și principii contabile general acceptate** reprezintă principalul câștig din a doua jumătate al secolului XX, ea venind după secole de rafinare a tehnicilor contabile.

Contabilitatea în această perioadă a parcurs 3 stadii:

- contabilitatea în partidă simplă;
- contabilitatea în partidă dublă nenormalizată;
- contabilitatea normalizată.

A existat de asemenea, o legătură intrinsecă între deținătorii de putere și sistemul contabil prin implicarea directă sau indirectă fie a monarhiilor parlamentare care erau conduse de către capitaliști, fie prin reprezentanți ai acestora, cum este cazul SUA (parlamentari sau consilieri). În schimb, în țările în care capitaliștii ocupau locul doi, contabilitatea a evoluat mai lent, sistemele contabile și inclusiv situațiile financiare fiind influențate de statele aflate în linia întâi, care le-au „exportat" în mod direct sau indirect.

Începând din anul 1970 obiectivele auditului s-au extins și spre asigurarea conformității cu normele legale în vigoare, cu respectarea principiilor și regulilor contabile și de evaluare, dar și pe linia calității managementului.

În ultima perioadă, rolul auditorului intern s-a schimbat de la o activitate care dă asigurări managementului privind funcționalitatea sistemului de control intern la o activitate care adaugă valoare entității.

1.2 Auditul intern și auditul public intern, trăsături, obiective și sfera de aplicare

1.2.1. Definirea și trăsăturile auditului intern

Cuvântul **audit** are origini latine: audio, audiere însemnând a „asculta", însă acest înțeles al său a fost denaturat în timp. În limba engleză, cuvântul „audit" are cu totul alt sens, acela de a verifica, înțeles care se apropie mai mult de însemnătatea și obiectivele sale actuale.

Se consideră că auditul intern a apărut în perioada recesiunii economice americane de la începutul secolului al XX-lea, mai exact deceniul patru. Pentru reducerea costurilor efectuate cu auditul extern, societățile comerciale au

Scanned with OKEN Scanner

constituit funcţia de auditor intern care ajuta auditul financiar, adică cel extern în certificarea situaţiilor financiare.

Auditul este o activitate independentă şi obiectivă desfăşurată de persoane fizice sau juridice care analizează şi evaluează diversele domenii de activitate desfăşurate de o entitate, emiţând în urma acestor operaţii o opinie responsabilă şi independentă legată de domeniul evaluat. Având o arie de aplicativitate atât de diversificată, activitatea de audit se poate clasifica după mai multe criterii.

Conform Standardului de Audit nr. 110 „Glosar de termeni", auditul intern reprezintă activitatea de evaluare organizată în cadrul unei entităţi sub forma unui serviciu. Funcţiile lui includ printre altele, examinarea, evaluarea şi monitorizarea conformităţii şi eficienţei sistemelor contabile şi de control intern[3].

O altă definiţie este dată de IIA (Institutul Auditorilor Interni), cuprinsă în Standardele Internaţionale de Audit Intern. Potrivit acesteia, **auditul intern** este „o activitate independentă şi obiectivă care dă unei organizaţii o asigurare în ceea ce priveşte gradul de control deţinut asupra operaţiunilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăţii operaţiunile şi contribuie la adăugarea unui plus de valoare. Auditul intern ajută această organizaţie să îşi atingă obiectivele evaluând printr-o abordare sistematică şi metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control şi de conducere a întreprinderii, făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea[4].

Această ultimă definiţie este preluată şi de Camera Auditorilor Financiari din România prin Hotărârea nr. 88 din 19.04.2007, care aprobă Normele de audit intern aplicabile societăţilor comerciale ale căror situaţii financiare anuale sunt supuse auditului financiar.

Apreciem că activitatea de audit intern este utilă în special managerilor, deoarece cu ajutorul acesteia pot avea un control asupra afacerilor, control pe care nu l-ar putea avea din lipsă de timp, în principal şi din lipsa cunoaşterii procedeelor utilizate.

Auditul extern este o activitate independentă şi obiectivă efectuată de persoane fizice sau juridice independente de entitatea analizată, care are rolul de a aprecia regularitatea, sinceritatea şi imaginea fidelă a situaţiilor financiare.

De regulă, auditorul intern este angajat al entităţii şi are rolul de a analiza şi evalua toate activităţile şi funcţiile acelei entităţi, iar auditorul extern este o persoană total independentă, care face parte dintr-o organizaţie profesională şi care-şi exprimă opinia doar legat de situaţiile financiare în totalitate sau o componentă a acestora.

---

[3] Audit financiar 2000, Standarde, Codul privind conduita etică şi profesională, editura Economică, Bucureşti, 2000, pag. 7.

[4] Renard J. – Teoria şi practica auditului intern, pag. 60.

Scanned with OKEN Scanner

Auditul intern a cunoscut o **largă răspândire după deceniul IX al secolului XX**, iar evoluţia lui continuă şi în prezent. Auditul intern are un rol vital în desfăşurarea normală a vieţii economice, financiare şi administrative a unei entităţi, ajutând conducerea în luarea unor decizii cât mai aproape de politica de management dusă de conducători. Acesta ajută conducerea în atingerea obiectivelor sale legate de managementul riscului, cu ajutorul evaluării sistematice şi metodice, făcând propuneri pentru creşterea eficienţei şi eficacităţii acestora.

Auditul intern **s-a dezvoltat mai întâi pe latura sa contabilă**, ulterior devenind un instrument important de descoperire a riscurilor entităţilor. Auditul intern este organizat sub forma institutelor naţionale afiliate la IIA (Institute of Internal Auditors – Institutul Auditorilor Interni) al cărui sediu este în Orlando - Statele Unite ale Americii. Această profesie reuneşte peste 77.000 de membri, din 120 de ţări. Auditul intern se bazează pe un cadru reglementat la nivel internaţional sub forma Normelor Profesionale publicate de I.I.A. Aceste norme sunt adoptate în funcţie de particularităţile legislative, de reglementările şi regulile fiecărei ţări în parte, şi în cadrul acestora de particularităţile fiecărui sector de activitate.

Jacques Renard, în cartea sa „Teoria şi practica auditului intern", aduce o critică actualei definiţii dată de Institutul Auditorilor Interni, pentru că foloseşte sintagma „activitate" în loc de „funcţie", când se referă la auditul intern, deoarece, spune acesta că „o activitate este mai elementară decât o funcţie şi îl situează pe responsabilul său pe o poziţie subalternă".

În funcţie de **obiectivele propuse** de activitatea de audit, de-a lungul timpului s-au desprins mai multe definiţii. Astfel, o astfel de definiţie spune că auditul intern „este un dispozitiv intern din cadrul întreprinderii care are ca scop aprecierea exactităţii şi a sincerităţii informaţiilor, în special a celor contabile, asigurarea securităţii fizice şi contabile a operaţiunilor, garantarea integrităţii patrimoniului şi de a emite judecăţi asupra eficacităţii sistemelor de informare". Această definiţie a fost criticată de unii specialişti[5], deoarece în definiţie apare sintagma „dispozitiv", în timp ce autorul defineşte în cartea sa auditul intern ca o „funcţie" şi de asemenea, consideră că auditul are rolul de „a aprecia" şi nu de „a asigura", rol ce revine de fapt controlului intern.

1.2.2. Auditul intern la întreprinderi private

Până în anul 1999 în România nu exista nici o reglementare cu privire la auditul intern, această activitate nefăcând parte din cultura organizaţională. Odată cu aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi auditarea

[5] Jacques Renard „Teoria şi practica auditului", ediţia a IV-a.

Scanned with OKEN Scanner

situaţiilor financiare, prin aplicarea directivelor europene, auditul intern a fost reglementat pentru prima dată după anul 1989, prin **Ordinul ministrului finanţelor nr. 1267** din 21.09.2000, care aprobă Normele minimale de audit intern[6]. Conform documentului citat, auditul intern era obligatoriu începând cu exerciţiul financiar al anului 2001, pentru următoarele entităţi ale căror situaţii financiare erau supuse auditului financiar:

- companii şi societăţi naţionale;
- regii autonome;
- societăţi comerciale;
- bănci;
- societăţi de asigurare şi reasigurare;
- societăţi de valori mobiliare;
- alte societăţi care operează pe piaţa de capital.

În cazul societăţilor comerciale era vorba de întreprinderile mari şi foarte mari care îndeplineau 2 din cele 3 criterii de mărime (cifră de afaceri, valoarea activelor, număr de salariaţi) stabilite prin Ordinul MFP nr. 94/2001[7].

Ordinul MF nr. 1267/2000 lăsa la latitudinea întreprinderilor modul de organizare a auditului intern, ele urmând a beneficia de sprijinul auditorilor externi. În realitate la nivelul entităţilor s-a manifestat dezinteres în ceea ce priveşte elaborarea unor reguli sau norme interne privind auditul intern. În ceea ce priveşte întreprinderile mici şi mijlocii, inclusiv microîntreprinderile, acestea nu erau obligate la organizarea activităţii de audit intern, cu excepţia situaţiei în care optau pentru auditarea situaţiilor financiare, caz în care trebuiau să respecte reglementările privind auditul intern. Activitatea de audit intern se exercita în cadrul entităţii de către persoane din interiorul sau exteriorul entităţii.

Cu toate neajunsurile inerente oricărei început, entităţile s-au conformat treptat şi au organizat compartimentele de audit intern iar în băncile comerciale, la presiunea Băncii Naţionale a României s-au elaborat primele manuale de audit intern.

O altă normă legislativă care priveşte auditul intern este **OUG nr. 75/ 1999**, privind activitatea de audit financiar, modificată şi completată prin Legea nr. 133/19.03.2002 şi Ordonanţa Guvernului nr. 67/29.08.2002. Conform celor 3 acte normative, **auditul intern** reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităţilor entităţii economice în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului şi proceselor de conducere a acestuia. Auditul intern are următoarele **obiective**:

---

[6] Ordinul ministrului finanţelor nr. 1267 din 21.09.2000 pentru aprobarea Normelor minimale de audit intern, MO nr. 480 din 02.10.2000.

[7] Ordinul MFP nr. 94/2001 privind aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, MO nr. 85/20.02.2001.

Scanned with OKEN Scanner

a) verificarea conformităţii activităţilor din entitatea economică auditată cu politicile, programele şi managementul acestuia;
b) evaluarea gradului de adecvare şi aplicare a controalelor financiare şi nefinanciare dispuse şi efectuate de către conducerea unităţii în scopul creşterii eficienţei activităţii economice;
c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informaţiilor financiare şi nefinanciare destinate conducerii pentru cunoaşterea realităţii din entitatea economică;
d) protejarea elementelor patrimoniale bilanţiere şi extrabilanţiere şi identificarea metodelor de prevenire a fraudelor şi pierderilor de orice fel.

Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) a asimilat integral Standardele Internaţionale de Audit Intern şi a elaborat norme de audit intern sub forma normelor de calificare şi a celor de funcţionare, precum şi a modalităţilor practice de aplicare. Astfel, prin Hotărârea CAFR nr. 35 din 30.11.2004, au fost asimilate Standardele Internaţionale de Audit Intern, ediţia 2004, elaborate şi aplicate de Institutul Auditorilor Interni, inclusiv Cadrul General al Standardelor Internaţionale de Audit Intern. Prin această hotărâre care intra în vigoare începând cu 1 ianuarie 2005, auditorii interni erau obligaţi să respecte cele două documente, iar CAFR avea sarcina de a verifica şi monitoriza respectarea standardelor şi normelor profesionale de audit intern.

Tot CAFR prin Hotărârea nr. 36 din 30.11.2004 a aprobat înfiinţarea Departamentului de audit intern, care face parte din aparatul executiv al Camerei Auditorilor Financiari din România.

Departamentul de audit intern are, în principal, **următoarele atribuţii:**

a. asimilarea, actualizarea şi publicarea Standardelor Internaţionale de Audit Intern, denumite Standarde de Audit Intern;
b. asimilarea, actualizarea şi publicarea Cadrului General al Standardelor Internaţionale de Audit Intern, denumit Cadrul General al Standardelor de Audit Intern;
c. elaborarea şi publicarea Normelor Profesionale de Audit Intern;
d. coordonarea şi monitorizarea activităţii de Audit Intern;
e. colaborarea cu celelalte departamente ale Camerei Auditorilor Financiari din România în ceea ce priveşte pregătirea profesională a auditorilor interni membri ai CAFR, precum şi respectarea Standardelor şi Normelor Profesionale de Audit Intern;
f. asigurarea dezvoltării relaţiilor internaţionale şi consolidarea acestora în domeniul Auditului Intern;
g. colaborarea cu societăţile interne şi internaţionale de audit financiar şi audit intern în vederea perfecţionării cadrului de lucru din domeniul Auditului Intern;

Scanned with OKEN Scanner

h. alte atribuţii stabilite de Consiliul şi Biroul Permanent ale Camerei Auditorilor Financiari din România.

Cadrul General al Standardelor de Audit Intern se compune din:

A. **Standarde de Audit Intern** care cuprind:

a) Codul Deontologic;
b) Norme de Calificare;
c) Norme de Funcţionare;
d) Norme de Implementare:
- de Asigurare
- de Consultanţă

B. **Norme Profesionale** care cuprind:

a) Modalităţi Practice de Aplicare;
b) Norme Minimale de Audit Intern:
- Carta de Audit Intern;
- Manualul de Audit Intern;
- Planul de Audit Intern;
- Dosarele de Audit Intern;
- Documentele de Lucru;

c) Ghiduri Profesionale.

Legea nr. 441/2006[8], care modifică şi completează Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, preia şi ea obligativitatea auditul intern pentru societăţile comerciale ale căror situaţii financiare anuale sunt supuse auditului financiar, fie ca urmare a legii sau deciziei acţionarilor.

La societăţile comerciale ale căror situaţii financiare anuale nu sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar, adunarea generală ordinară a acţionarilor va hotărî contractarea auditului financiar sau numirea cenzorilor, după caz.

Principalele atribuţii ale auditorilor interni conform Legii nr. 441/2006, sunt următoarele:

- să supravegheze gestiunea societăţii;
- să verifice dacă situaţiile financiare sunt întocmite legal;
- să verifice dacă registrele societăţii (registrul acţionarilor, registrul şedinţelor şi deliberărilor consiliului de administraţie, registrul acţionarilor, registrul obligaţiunilor, registrul deliberărilor şi constatărilor efectuate de cenzori sau auditori interni) sunt ţinute regulat şi respectă cerinţele legale;
- să verifice dacă evaluarea elementelor patrimoniale s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare.

[8] Legea nr. 441/2006 completează Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, MO nr. din 13.12.2006.

Scanned with OKEN Scanner

Modalitatea şi procedura de raportare a auditorilor interni vor fi stabilite prin actul constitutiv, sau prin hotărârea adunării generale a acţionarilor. În exercitarea atribuţiilor, auditorii interni vor aduce la cunoştinţa membrilor consiliului de administraţie neregulile descoperite în şi încălcarea dispoziţiilor legale, iar cazurile mai importante le vor aduce la cunoştinţa adunării generale.

Orice acţionar are dreptul să reclame auditorilor interni faptele despre care cred că trebuie verificate. În acest caz, auditorii interni le vor avea in vedere la întocmirea raportului către consiliul de administraţie, respectiv consiliul de supraveghere.

Dacă reclamaţia este făcută de acţionari reprezentând, individual sau împreună, cel puţin 5% din capitalul social ori o cotă mai mică, dacă actul constitutiv prevede astfel, auditorii interni sunt obligaţi să verifice faptele reclamate, iar în cazul în care sunt confirmate, acestea vor fi consemnate într-un raport ce va fi comunicat consiliului de administraţie şi pus la dispoziţie adunării generale a acţionarilor.

Ca urmare a Legii nr. 441/2006, care a modificat Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), a elaborat **Hotărârea nr. 88/ din 19.04.2007** pentru aprobarea Normelor de audit intern. Acestea se compun din:

a) Standardele de audit intern elaborate şi publicate de Institutul Auditorilor Interni (IIA), asimilate de CAFR ca norme naţionale de audit intern;

b) Proceduri privind cadrul general de desfăşurare a misiunilor de audit intern.

Standardele de audit intern sunt prezentate în capitolul II.

Conform acestei hotărâri, activitatea de audit intern poate fi organizată într-un compartiment distinct, în structura organizatorică a entităţii economice, sau poate fi externalizată, situaţie în care aceasta se va desfăşura pe baze contractuale.

Hotărârea nr. 88/2007 prevede 2 activităţi pe care le realizează auditorii interni: servicii de asigurare şi servicii de consultanţă.

Serviciile de asigurare implică obiectivul auditorului intern de a evalua probele pentru a oferi o opinie independentă sau concluzii cu privire la un proces, un sistem sau alte subiecte. Forma şi scopul misiunii de asigurare sunt determinate de către auditorul intern.

În general, în misiunile de asigurare sunt implicate trei părţi:

a) persoana sau grupul implicat direct in procesul, sistemul sau problema în cauză – proprietarul procesului;

b) persoana sau grupul care face evaluarea (auditorul intern);

c) persoana sau grupul care foloseşte evaluarea (utilizatorul).

Scanned with OKEN Scanner

Serviciile de consultanţă sunt recomandări de formă, şi sunt efectuate în general la cererea de misiune specifică a unui client. Forma şi scopul misiunii de consultanţă fac subiectul acordului cu misiunea clientului.

Serviciile de consultanţă implică în general două părţi:

a) persoana sau grupul care oferă recomandarea (auditorul intern);

b) persoana sau grupul care caută şi primeşte recomandări (clientul misiunii).

Procedurile privind cadrul general de desfăşurare a misiunilor de audit intern pentru societăţile comerciale sunt următoarele[9]:

1) Procedura plan de audit intern
2) Procedura ordin de misiune
3) Procedura ordin de serviciu
4) Procedura notificarea privind declanşarea misiunii de audit intern
5) Procedura colectarea şi prelucrarea informaţiilor
6) Procedura identificarea şi analiza riscurilor
7) Procedura elaborarea programului misiunii de audit
8) Procedura şedinţei de deschidere
9) Procedura colectarea probelor de audit
10) Procedura revizuirea documentelor de lucru
11) Procedura elaborarea proiectului de raport de audit intern
12) Procedura transmiterea proiectului de raport de audit intern
13) Procedura reuniunea de conciliere
14) Procedura monitorizarea misiunii
15) Procedura difuzarea raportului de audit intern
16) Procedura monitorizarea implementării recomandărilor.

1.2.3. Auditul public intern

Legea nr. 672/2002[10] privind auditul public intern, defineşte la articolul 2, activitatea de audit intern ca fiind „activitatea funcţional independentă şi obiectivă, care dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor şi cheltuielilor publice, perfecţionând activităţile entităţii publice; ajută entitatea publică să îşi îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică şi metodică, care evaluează şi îmbunătăţeşte eficienţa şi eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor de administrare".

Analizând această definiţie putem stabili câteva trăsături caracteristice auditului public intern, şi anume:

---

[9] Hotărârea nr. 88 a Camerei Auditorilor Financiari din România.

[10] Legea 672/19.12.2002 privind auditul public intern, MO 953 din 24.12.2002.

Scanned with OKEN Scanner

a) Auditul public intern este o activitate desfăşurată în **cadrul entităţilor publice**[11]. Fiind o activitate desfăşurată la nivelul sectorului administraţie publică, aceasta **este reglementată** pe **baza legilor şi normelor** elaborate de Ministerul Finanţelor Publice. Normele elaborate au un caracter general, fiecare sector de activitate având obligaţia să-şi elaboreze norme proprii în funcţie de specificul activităţii.

b) Auditul public intern este **o activitate independentă**. Activitatea de audit trebuie să fie independentă, iar auditorii interni trebuie să fie obiectivi în realizarea sarcinilor lor. Aceste trăsături reies din standardele elaborate de I.I.A. şi se referă la independenţa organizaţională (auditorul intern raportează la cel mai înalt nivel de conducere al entităţii). Această activitate este asigurată de persoane care au calitatea de angajaţi ai instituţiei la care efectuează auditul, însă pentru a li se asigura independenţa, aceştia sunt organizaţi la nivelul unui serviciu funcţional aflat în subordinea directă a conducătorului instituţiei publice, iar angajarea sau destituirea acestor persoane se face numai cu acordul şefului compartimentului de audit de la instituţia superioară sau aflată în coordonare.

c) Auditul public intern este **o activitate obiectivă**. Obiectivitatea acestei activităţi decurge din faptul că auditorul este o persoană cu un înalt grad de pregătire profesională şi calitatea de auditor îi conferă un grad sporit de independenţă faţă de conducerea instituţiei. În sprijinul obiectivităţii activităţii vine şi Norma de audit intern nr.1120 – „Obiectivitatea individuală", care arată că „auditorii interni trebuie să aibă o atitudine imparţială şi neinfluenţată şi să evite conflictele de interese"[12].

Auditorii interni trebuie să evite să evalueze anumite operaţiuni de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea unui auditor este considerată a fi afectată atunci când acesta realizează o misiune de asigurare pentru o activitate pentru care a fost responsabil în cursul anului precedent.

d) Auditul public intern **dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor şi cheltuielilor publice**. Această trăsătură decurge din faptul că auditorii interni dau dovadă de obiectivitate profesională, colectând, evaluând şi comunicând informaţii legate de activitatea sau procesul examinat. Activitatea de audit intern are ca scop principal informarea managerului în vederea administrării mai eficiente a activităţii entităţii. Auditorul are un rol de consiliere, acesta informând responsabilii departamentelor şi conducătorul unităţii de deficienţele constatate în diversele activităţi auditate

---

[11] Entităţile publice cuprind autorităţile publice, instituţiile publice, companiile/societăţile naţionale, regiile autonome, societăţile comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acţionar majoritar.

[12] Norme profesionale ale auditului intern, Ministerul Finanţelor Publice şi Institut de l'Audit Interne (IFACI).

Scanned with OKEN Scanner

în scopul corectării acestor deficienţe. Deci auditorul intern are rolul de a consilia, a asista sau a recomanda şi în nici un caz de a folosi măsuri coercitive în vederea remedierii deficienţelor.

1.3. Simetrie şi asimetrie între auditul intern şi alte servicii din cadrul întreprinderii

1.3.1. Auditul intern şi extern

Funcţia de audit intern s-a născut prin deprinderea unor activităţi din auditul extern şi de aici unele confuzii care încă se manifestă. În realitate cele două funcţii sunt net diferenţiate, dar, în acelaşi timp, între acestea se identifică şi relaţii de complementaritate.

Auditul extern (financiar) se aplică, în general, doar funcţiei contabile pe baza situaţiilor financiare întocmite, auditorul financiar verificând uneori sistemul de control intern prin testele specifice în vederea creşterii gradului de încredere în situaţiile financiare supuse auditării.

Auditorul intern tot prin procedee specifice, examinează şi prezintă opinii referitoare la auditurile operaţionale (auditul de regularitate, auditul performanţei) şi la cele legate de management şi de strategie.

Prezentăm principalele diferenţe între funcţia de audit intern, audit public intern şi cea de audit extern, conform tabelului 1.1:

Tabelul 1.1

Paralelă audit public intern, audit intern, audit extern

Criterii	Audit public intern	Audit intern	Audit extern
1) Statut	Integrat entităţii publice	Integrat societăţii comerciale sau poate fi o firmă specializată externă	Firmă specializată externă; Oferă servicii şi este independent din punct de vedere juridic
2) Cine face numirea	Conducătorul entităţii cu avizul şefului compartimentului de audit public intern de la organul ierarhic superior	Adunarea generală a acţionarilor sau consiliul de administraţie	Adunarea generală a acţionarilor sau consiliul de administraţie
3) Obiectivele auditului	Evaluarea sistemului de control intern şi asigurarea dată conducerii entităţii că acesta funcţionează	Supravegherea gestiunii societăţii şi verificarea dacă situaţiile financiare sunt legal întocmite; Evaluează şi face recomandări adecvate pentru îmbunătăţirea procesului de guvernanţă	Certificarea exactităţii conturilor şi situaţiilor financiare. Auditul extern evaluează şi el sistemul de control intern, dar numai pentru elemente de natură financiar- contabilă

Scanned with OKEN Scanner

4) Beneficiarii auditului	Conducerea entităţii de la toate nivelele	Acţionarii, Consiliul de Administraţie, salariaţii, directorii	Toţi cei care doresc o certificare a conturilor: bănci, acţionari, autorităţi, clienţi, furnizori
5) Domeniul de aplicare a auditului	Domeniul este mai vast, deoarece include toate funcţiile întreprinderii	Domeniul este mai vast, deoarece include toate funcţiile întreprinderii (financiar-contabilă, resurse umane, logistică, IT, mediu, gestiune patrimonială)	Domeniul este mai restrâns, verificarea fiind axată pe acele probleme care determină poziţia financiară şi performanţele întreprinderii
6) Periodicitatea auditului	Activitate efectuată permanent în cadrul entităţii prin acţiuni planificate, în funcţie de analiza riscurilor.	Activitate efectuată permanent în cadrul societăţilor comerciale conform statutului.	Misiunile sunt organizate în mod intermitent şi în momente propice certificării conturilor, respectiv după sfârşitul anului.
7) Independenţa auditorului	Are o independenţă relativă, el putând fi considerat independent în exercitarea funcţiei sale, în sensul unei independenţe a minţii faţă de subiectele pe care le auditează.	Independenţă relativă, sau în cazul în care auditul intern este efectuat de o firmă externă, avem independenţa specifică a unei profesii libere.	Este independent faţă de clientul său, fiind vorba de o independenţă specifică titularului unei profesii libere, reglementate juridic şi statutar.
8) Persoanele care concură la realizarea auditului	Întrucât sunt auditate toate componentele unei entităţi ţinând cont de analiza riscurilor şi periodicitate, interlocutorii sunt din toate segmente-le întreprinderii	Întrucât sunt auditate toate componentele unei entităţi ţinând cont de analiza riscurilor şi periodicitate, interlocutorii sunt din toate segmentele întreprinderii	Vizând în special aspectele legate de situaţiile financiare, are mereu aceiaşi interlocutori din întreprindere
9) Metodologia utilizată	Are,o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Are o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Are o metodologie precisă, standardizată şi se bazează pe inventare, analize, comparaţii, rapoarte, utilizarea experţilor, confirmări externe

Ca o concluzie, putem afirma că cele două tipuri de audit, extern şi intern sunt într-o acţiune complementară cu scopul de a reflecta o imagine fidelă a activităţii entităţilor.

Scanned with OKEN Scanner

1.3.2. Auditul intern şi controlul intern

Controlul reprezintă o analiză permanentă sau periodică a unei activităţi, a unei situaţii pentru a urmări mersul ei şi pentru a lua măsuri de îmbunătăţire. Controlul este o componentă a managementului, este o activitate umană specifică, care serveşte atât conducerii, terţilor parteneri cât şi autorităţilor publice şi chiar populaţiei.

În primii ani ai ultimului deceniu al secolului XX, în mai multe lucrări de specialitate din ţara noastră s-a utilizat termenul de audit intern în locul celui de control intern şi invers, aspect care a generat confuzie şi a indus ideea că cele 2 noţiuni sunt identice, când în esenţă, ele reprezintă 2 concepte delimitate riguros în teoria şi practica internaţională. OG nr. 119/31.08.1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv[13] a încercat şi a reuşit în mare parte să înlăture confuziile amintite. Normele metodologice privind aplicarea OG nr. 119/1999, realizează o delimitare clară prin precizarea că „nu trebuie făcută nici o confuzie între controlul intern, ca ansamblu de măsuri la dispoziţia conducătorului instituţiei publice, menit să asigure buna funcţionare a instituţiei publice şi auditul intern, care fiind tot un control de tip endogen, este un control de tip evaluare, şi mai ales este un control final, ultimul din seria controalelor efectuate de structurile proprii ale instituţiei publice în cauză".

Controlul poate fi intern (cuprinde ansamblul controalelor din interiorul societăţii) sau extern (totalitatea controalelor care se adresează entităţilor din afara acestora).

Conceptele de control intern, audit public intern şi audit intern, deşi diferite, au o serie de elemente care le diferenţiază.

Prezentăm o paralelă între cele trei concepte, în tabelul 1.2:

Tabelul 1.2

Paralelă audit public intern, audit intern, control intern

Criterii	Audit public intern	Audit intern	Control intern
1) Statut	Integrat entităţii publice	Integrat societăţii comerciale sau poate fi o firmă specializată externă	Integrat entităţii publice
2) Poziţionarea funcţiei	Organizat la cel mai înalt nivel	Organizat la cel mai înalt nivel	Organizat la fiecare nivel al conducerii.

[13] OG nr. 119/31.08.1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv, MO nr. 430/31.08.1999.

Scanned with OKEN Scanner

Continuare – Tabelul 1.2

3) Obiective	Evaluarea sistemului de control intern şi asigurarea dată conducerii entităţii că acesta funcţionează. Semnalează disfuncţionalităţile apărute la controlul intern	Supravegherea gestiunii societăţii şi verificarea dacă situaţiile financiare sunt legal întocmite Evaluează şi face recomandări adecvate pentru îmbunătăţirea procesului de guvernanţă	Elaborează politici, norme şi proceduri pentru buna funcţionare a entităţilor şi eliminarea riscurilor
4) Beneficiari	Conducerea entităţii de la toate nivelele	Acţionarii, Consiliul de Administraţie, salariaţii, directorii.	Conducerea entităţii de la toate nivelele
5) Cui raportează	Conducerii entităţii. Are linie proprie de raportare nivelului celui mai înalt al conducerii	Adunării generale sau Consiliului de administraţie	Raportează şefului ierarhic şi nu la cel mai înalt nivel al conducerii
6) Măsuri întreprinse	Face constatări, emite recomandări şi concluzii cuprinse într-un raport, care trebuie aprobat de conducerea entităţii	Verifică sesizările făcute de către acţionari, emite recomandări; Întocmeşte rapoarte de audit intern privind gestiunea societăţii	Face constatări, stabileşte răspunderi şi urmăreşte valorificarea constatărilor
7) Metodologia utilizată	Are o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Are o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Nu are o metodologie specifică, ci se bazează pe respectarea prevederilor legale sau proprii

Controlul intern nu se organizează ca un compartiment distinct în cadrul entităţii, el regăsindu-se în structura fiecărei funcţii a managementului, a fiecărei activităţi şi este în responsabilitatea fiecărui angajat. Fiecare răspunde de controlul său intern. Managementului de linie, respectiv şefilor de compartimente, în afara propriului control intern, îi mai revin şi alte atribuţii de control pe care poate să le diminueze sau să le dezvolte în funcţie de evoluţia riscurilor în entitatea pe care o conduce. Auditul intern, spre deosebire de controlul intern, se organizează ca structură distinctă în subordinea managementului general al entităţii.

Sistemul de control intern din entităţi cuprinde mai multe controale:

- autocontrolul;
- controlul mutual;
- controlul ierarhic;
- controlul partenerial;

Scanned with OKEN Scanner

- controlul calităţii (CTC);
- controlul financiar preventiv;
- inventarierea patrimoniului;
- controlul contabil;
- controlul financiar;
- inspecţii.

Consultanţii externi pot fi experţi în domeniu sau membrii ai unor cabinete de audit specializate în oferirea serviciilor de consultanţă în cele mai variate domenii (IT, mediu, legislaţie europeană, tranzacţii internaţionale).

Între conceptele de control intern şi audit intern **există asemănări dar** şi **deosebiri.** În primul rând ambele sunt componente ale ansamblului formelor de control instituite la nivelul entităţii, în scopul gestionării în condiţii de economicitate, eficienţă şi eficacitate a acesteia. Ambele reprezintă controale de natură managerială, însă trebuie să facem o delimitare între controlul de atestare, măsurare, evaluare şi apreciere a altor acţiuni de control, care este auditul intern şi controlul intern propriu, care constă în principal în cel preventiv, de gestiune, administrativ, ierarhic.

Auditul intern denumit şi „control al controalelor" presupune o muncă de analiză, diagnosticare şi evaluare a activităţilor interne bazat pe analiza riscurilor din entitate, fiind un sprijin real pentru conducerea entităţii.

Controlul intern este şi el un instrument al conducerii prin intermediul căruia se urmăreşte îndeplinirea responsabilităţilor asumate de fiecare persoană indiferent de poziţia pe care o ocupă în ierarhia entităţii. Controlul intern nu este o funcţie ci un ansamblu care poate fi caracterizat prin cele cinci componente ale sale: mediul de control, evaluarea riscurilor, activitatea de control, informarea-comunicare şi supervizarea.

O altă asemănare între cele două concepte priveşte dimensiunea universală întrucât se aplică tuturor organizaţiilor şi tuturor funcţiilor din cadrul acestora. Atât auditul intern cât şi controlul intern vizează toate componentele entităţii: financiar-contabilă, de producţie, resurse umane, administrativă, tehnologia informaţiei, dar şi cea care priveşte inclusiv managementul entităţii.

1.3.3. Auditul intern şi consilierea externă

Consilierii (consultanţii) deţin cunoştinţe suficiente şi pertinente despre mediul extern întreprinderii, ceea ce le oferă mai multe avantaje cu ajutorul cărora pot ajuta entităţile publice în rezolvarea anumitor probleme deosebite.

Prestatorul extern de servicii poate fi o persoană sau o întreprindere, independentă de entitate, care deţine cunoştinţe, pricepere şi experienţă deosebită într-o disciplină dată.

Scanned with OKEN Scanner

Serviciile de consultanţă (activităţile de consultanţă) sunt recomandări de formă şi sunt efectuate în general la cererea specifică a unui client. Aceste activităţi au ca obiectiv adăugarea unui plus de valoare şi îmbunătăţirea funcţionării unei organizaţii, managementul riscului şi proceselor de control, fără ca auditorul intern să îşi asume responsabilităţi ale managementului. Exemple de servicii de consultanţă: consultanţă, consiliere, facilitate şi formare profesională.

Misiunile de consultanţă prezintă mai multe trăsături specifice:

- consultantul este chemat pentru o anumită problemă, bine delimitată, care corespunde competenţei sale tehnice, iar consultantul nu va interveni în alte probleme decât cele stabilite iniţial;
- misiunea are un obiectiv foarte clar, iar durata are în general o perioadă bine delimitată;
- consultantul lucrează pentru un anumit responsabil din cadrul entităţii, cel care va rămâne „proprietarul" raportului său;
- cu acordul clientului, consultantul îşi poate extinde domeniul stabilit iniţial de la un simplu diagnostic la luarea unor măsuri pentru îmbunătăţirea activităţilor, dar şi implementarea adecvată a acestora.

Cele două concepte de aseamănă întrucât ambele **au un rol de consiliere**, ajutând conducerea entităţii să-şi îndeplinească obiectivele stabilite.

Spre deosebire de auditorul public intern care este integrat entităţii publice, consultantul extern are statutul unui expert independent. În cazul auditului intern la societăţile comerciale, putem avea un compartiment distinct în cadrul întreprinderii, sau activitatea de audit intern poate fi efectuată de o firmă de audit externă.

Principalele asemănări şi deosebiri între auditul public intern, auditul intern şi serviciile de consilieră externă sunt redate în tabelul 1.3:

Tabelul 1.3

Paralelă audit public intern, audit intern, consilierea externă

Criterii	Audit public intern	Audit intern	Consiliere externă
1) Statut	Integrat entităţii publice	Integrat societăţii comerciale sau poate fi o firmă specializată externă	O firmă specializată externă
2) Obiective	Evaluarea sistemului de control intern şi asigurarea dată conducerii entităţii că acesta funcţionează. Semnalează disfuncţionalităţile apărute la controlul intern	Supravegherea gestiunii societăţii şi verificarea dacă situaţiile financiare sunt legal întocmite; Evaluează şi face recomandări adecvate pentru îmbunătăţirea procesului de guvernanţă	Exprimarea unei opinii în diverse domenii unde consultantul extern este calificat şi recunoscut (aspecte juridice, evaluarea unor active speciale, expertize contabile)

Scanned with OKEN Scanner

Continuare – Tabelul 1.3

3) Beneficiari	Conducerea entităţii de la toate nivelele	Acţionarii, Consiliul de Administraţie, salariaţii, directorii	Conducerea entităţii sau cel care a făcut solicitarea
4) Măsuri întreprinse	Face constatări, emite recomandări şi concluzii cuprinse într-un raport, care trebuie aprobat de conducerea entităţii	Verifică sesizările făcute de către acţionari, emite recomandări şi întocmeşte rapoarte de audit privind gestiunea societăţii	Întocmeşte un raport în care îşi exprimă opinia faţă de problema solicitată
5) Metodologia utilizată	Are o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Are o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Metodologie specifică profesiei de care aparţine
6) Aria de cuprindere	Evaluează periodic toate segmentele entităţii publice, deci are cea mai mare arie de cuprindere	Evaluează periodic toate segmentele entităţii publice, deci are cea mai mare arie de cuprindere	Evaluează doar problemele pentru care a fost solicitat

1.3.4. Auditul intern şi controlul de gestiune

Controlul de gestiune este un control ulterior care urmăreşte respectarea dispoziţiilor legale cu privire la gestionarea şi gospodărirea mijloacelor materiale şi băneşti pe baza documentelor înregistrate în evidenţa tehnico-operativă şi în contabilitate.

Controlul de gestiune vizează următoarele **obiective**:

- existenţa, integritatea, păstrarea şi paza bunurilor şi valorilor de orice fel şi deţinute sub orice titlu;
- utilizarea valorilor materiale, declasarea şi casarea de bunuri;
- efectuarea în numerar sau prin cont, a încasărilor şi plăţilor în lei sau în valută, de orice natură, inclusiv a salariilor şi a reţinerilor din acestea şi a altor obligaţii faţă de salariaţi;
- întocmirea şi circulaţia documentelor primare şi de evidenţă tehnico-operativă şi contabilă.

Controlul financiar de gestiune se efectuează **în totalitate sau prin sondaj** în raport de:

a) volumul, valoarea şi natura bunurilor;
b) posibilităţile de sustrageri;
c) condiţiile de păstrare şi depozitare;
d) frecvenţa abaterilor constatate anterior.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul de gestiune se află în **subordinea directă a ordonatorului de credite**, nefiind angrenat ca şi auditorul intern în activităţi operative. Activitatea de control de gestiune se desfăşoară în baza programelor de lucru semestriale sau anuale, întocmite de conducătorul compartimentului de control de gestiune şi aprobate de ordonatorul de credite (conducătorul întreprinderii).

Rapoartele întocmite de controlorii de gestiune (procese-verbale sau note de constatare) trebuie să includă cel puţin următoarele aspecte:

- deficienţele constatate;
- prevederile legale încălcate;
- stabilirea consecinţelor economice, financiare, patrimoniale;
- persoanele vinovate de producerea deficienţelor constatate;
- măsurile luate în timpul controlului şi cele stabilite a se lua în continuare.

Valorificarea constatărilor controlului de gestiune are loc conform următoarei proceduri[14]:

a) pe baza actelor de control întocmite, şeful compartimentului financiar de gestiune, prezintă conducerii unităţii, concluziile controlului efectuat împreună cu măsurile ce se propun a fi luate în continuare în vederea înlăturării abaterilor şi tragerii la răspundere a celor care au săvârşit nereguli, au produs pagube sau au comis infracţiuni;

b) în cadrul competenţei şi termenelor legale, conducătorii unităţilor iau măsuri pentru aplicarea integrală şi la timp a măsurilor propuse, sancţionarea persoanelor vinovate, recuperarea pagubelor şi înaintarea către parchet a actelor cuprinzând faptele penale;

c) la solicitarea instanţelor de judecată, procuraturii şi poliţiei, conducătorii unităţilor dispun cu prioritate măsurile de control financiar de gestiune, necesare pentru stabilirea prejudiciilor produse prin infracţiuni şi clarificarea împrejurărilor care au condus la săvârşirea faptelor penale;

d) în situaţia în care conducătorul unităţii nu ia măsurile necesare, şeful compartimentului financiar de gestiune sesizează în scris Consiliul de administraţie al unităţii în care funcţionează, iar cazurile privind recuperarea pagubelor şi Direcţia Judeţeană a Finanţelor Publice (Municipiului Bucureşti), care în funcţie de situaţia concretă dispune măsurile legale ce se impun;

e) şeful compartimentului controlului financiar de gestiune participă la şedinţele Consiliului de administraţie atunci când se dezbat probleme financiare, contabile şi de control de gestiune; el informează semestrial

[14] Munteanu V. (coordonator) - Control şi audit financiar-contabil, editura Luminalex, Bucureşti, 2003, pag. 366.

Scanned with OKEN Scanner

Consiliul de administraţie asupra condiţiilor în care s-a realizat programul semestrial de control, constatările făcute şi măsurile luate şi propune luarea de măsuri în continuare pentru aplicarea riguroasă a legislaţiei în vigoare în domeniul financiar-contabil, de gestiune şi control.

O paralelă între auditul public intern, auditul intern şi controlul de gestiune este redată în tabelul 1.4:

Tabelul 1.4

Paralelă audit public intern, audit intern, controlul de gestiune

Criterii	Audit public intern	Audit intern	Control de gestiune
1) Statut	Integrat entităţii publice	Integrat societăţii comerciale sau poate fi o firmă specializată externă	Integrat entităţii publice sau societăţii comerciale
2) Poziţionarea funcţiei	Organizat la cel mai înalt nivel	Organizat la cel mai înalt nivel	Organizat la cel mai înalt nivel
3) Obiective	Evaluarea sistemului de control intern şi asigurarea dată conducerii entităţii că acesta funcţionează. Semnalează disfuncţionalităţile apărute la controlul intern	Supravegherea gestiunii societăţii şi verificarea dacă situaţiile financiare sunt legal întocmite Evaluează şi face recomandări adecvate pentru îmbunătăţirea procesului de guvernanţă	Existenţa, integritatea, păstrarea şi paza bunurilor de orice fel. Declasarea şi casarea bunurilor. Încasările şi plăţile în lei şi valută, circulaţia documentelor prima-re şi de evidenţă tehnico-operativă
4) Beneficiari	Conducerea entităţii de la toate nivelele	Acţionarii, Consiliul de Administraţie, salariaţii, directorii.	Conducerea entităţii de la toate nivelele
5) Cui raportează	Are linie proprie de raportare nivelului celui mai înalt al conducerii	Adunării generale sau Consiliului de administraţie	Conducerii entităţii sau Consiliului de administraţie
6) Măsuri întreprinse	Face constatări, emite recomandări şi concluzii cuprinse într-un raport, care trebuie aprobat de conducerea entităţii	Verifică sesizările făcute de către acţionari, emite recomandări şi întocmeşte rapoarte de audit privind gestiunea societăţii	Întocmeşte procese-verbale sau note de constatări, stabileşte răspunderi, ia măsuri imediate şi propune altele pentru înlătura-rea deficienţelor
7) Metodologia utilizată	Are o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Are o metodologie clar stabilită, specifică, care vizează evaluarea riscurilor şi adăugarea de valoare	Nu are o metodologie specifică, ci se bazează pe respectarea prevederilor legale sau proprii

Scanned with OKEN Scanner

1.3.5. Auditul intern şi calitatea serviciilor şi / sau produselor

Un raport de audit este produsul final al unui proces de auditare prin care se reexaminează o organizaţie, un program, sau o activitate. Controlul calităţii şi asigurarea calităţii oferă o garanţie suficientă că procesul de auditare a examinat într-adevăr componente importante ale activităţii respective şi că rezultatele raportului de auditare, aşa cum apar ele în raportul de auditare, constituie o reflectare fidelă şi precisă, în toate componentele sale materiale, a situaţiei adevărate a aspectelor ce constituie subiectul auditării.

Asigurarea calităţii este definită ca fiind „totalitatea acţiunilor prestabilite şi sistematice necesare pentru a da încrederea corespunzătoare că un produs sau serviciu va satisface cerinţele referitoare la calitate”[15]. Scopul asigurării calităţii este acela de a face astfel încât la nivel mondial produsele şi serviciile să respecte aceleaşi criterii de calitate.

Calitatea auditului se obţine printr-un proces de identificare şi administrare a activităţilor necesare pentru atingerea obiectivelor. Îmbunătăţirea calităţii auditului necesită o abordare sistematică valabilă pentru toţi auditorii. Eforturile fragmentare ale indivizilor şi ale echipelor individuale de audit nu sunt suficiente şi nu vor funcţiona. În ceea ce priveşte calitatea auditului nu se pot obţine remedii rapide. Pentru efectuarea unui audit de calitate trebuie să procedeze metodic, într-un mod organizat, pentru a rezolva pe rând fiecare problemă. Întrucât întotdeauna vor apărea noi probleme, acesta ar trebui să fie un proces continuu pentru auditori.

Asigurarea calităţii superioare într-o organizaţie de audit implică o succesiune de măsuri detaliate care trebuie luate într-un interval de timp. În realitate acesta este un proces nesfârşit de îmbunătăţire continuă. Prima cerinţă este de a se **defini standardele calităţii** şi apoi de a se introduce **procedurile de control** al calităţii ce vor asigura respectarea acestor standarde. Aceste proceduri nu trebuie să suprime iniţiativa şi judecata corectă a auditorului atunci când acesta trebuie să se adapteze la anumite situaţii.

Dacă auditorul consideră că este necesar să se îndepărteze de tehnicile uzuale de audit, lui îi revine sarcina de a demonstra necesitatea de a face acest lucru şi de a arăta că abordarea pe care a ales-o poate satisface obiectivele auditului.

Următoarea etapă în evoluţia managementului calităţii unei ISA implică asigurarea în ceea ce priveşte **eficacitatea procedurilor de control al calităţii**, precum şi identificarea modalităţilor de creştere a eficacităţii şi/sau eficienţei acestor proceduri. Cea mai bună tehnică pentru a realiza acest lucru este

---

[15] Jacques Renard „Teoria şi practica auditului”, ediţia a IV- a, pag. 86.

Scanned with OKEN Scanner

utilizarea diferitelor tipuri de evaluări post-audit ale calităţii şi utilizarea de concepte similare de evaluare pentru problemele instituţionale.

Atingerea adevăratei excelenţe necesită şi mai mult, şi anume **crearea unei culturi instituţionale** în care calitatea reprezintă o valoare fundamentală care se reflectă în competenţele manageriale ale conducerii şi în relaţiile cu alte instituţii.

Norma 1300 din Standardele Internaţionale de Audit Intern, prevede că responsabilul pentru activitatea de audit intern trebuie **să elaboreze şi să actualizeze un program de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii** care să acopere toate aspectele legate de activitatea de audit intern, şi să monitorizeze permanent eficacitatea acestuia. Acest program va include **evaluări interne şi externe ale calităţii** şi monitorizare internă permanentă. Fiecare parte a programului trebuie să fie concepută astfel încât să ajute activitatea de audit intern să aducă un plus de valoare şi să îmbunătăţească activităţile entităţii, şi să ofere o asigurare că activitatea de audit intern se desfăşoară în conformitate cu Standardele şi cu Codul Etic.

Evaluările interne trebuie să cuprindă:

- revizuiri permanente privind performanţa activităţii de audit intern;
- revizuiri periodice, efectuate prin auto-evaluare sau de către alte persoane din cadrul entităţii care cunosc practicile de audit intern şi Standardele.

Auditorii interni trebuie să fie preocupaţi în permanenţă de perfecţionarea şi îmbunătăţirea activităţii de audit pe care o desfăşoară nu doar pentru că acest lucru este cerut de Standardele internaţionale de Audit dar şi pentru a adăuga valoare şi a reduce nemulţumirile clienţilor.

Evaluările externe, de exemplu cum ar fi revizuirile privind asigurarea calităţii, trebuie să fie realizate cel puţin o dată la cinci ani de către un auditor independent sau de o echipă de auditori independenţi şi calificaţi din afara entităţii.

Auditorii interni vor menţiona în rapoartele pe care le fac că activităţile lor sunt „efectuate în conformitate cu Standardele pentru practica profesională în domeniul auditului intern". Totuşi, auditorii interni pot folosi această menţiune doar dacă evaluările programului de îmbunătăţire a calităţii demonstrează că activitatea de audit intern este efectuată în conformitate cu standardele menţionate.

Între auditul intern şi calitatea serviciilor există o relaţie de complementaritate. Astfel dacă asigurarea calităţii reprezintă un instrument de îmbunătăţire, auditul intern este un instrument de control, el făcând parte din componentele controlului intern al entităţii sau societăţilor comerciale. De aceea se poate considera că ambele îşi aduc o contribuţie semnificativă la dezvoltarea şi îmbunătăţirea controlului intern.

Scanned with OKEN Scanner

Eficacitatea procedurilor de control al calităţii se poate realiza prin evaluarea post-audit a calităţii. Scopul unor astfel de evaluări nu este de a critica un anumit audit supus evaluării, ci de a se asigura dacă procedurile de control al calităţii stabilite sunt sau nu utilizate consecvent şi corect şi dacă sunt sau nu eficace, şi de a identifica modurile în care pot fi îmbunătăţite controalele.

Pentru definirea calităţii muncii de audit trebuie examinaţi factorii următori:

a) **Semnificaţia:** cât este de importantă problema examinată de raportul de auditare? Această componentă poate fi evaluată în funcţie de mai multe dimensiuni, cum ar fi: dimensiunea financiară a activităţii auditate precum şi efectele sau impactul pe care cel auditat îl are asupra populaţiei sau asupra unor politici publice naţionale;

b) **Autenticitatea:** sunt concluziile raportului de auditare, o reflectare fidelă a condiţiilor reale privind activitatea examinată? Sunt toate afirmaţiile din raportul de auditare susţinute de datele colectate de-a lungul procesului de audit? Toate dovezile materiale acumulate în raportul de auditare sunt corect reflectate în concluziile finale sau în recomandări?

c) **Obiectivitatea:** activitatea de auditare a fost realizată în mod obiectiv şi corect, fără părtinirea sau prejudicierea vreuneia din părţi?

d) **Anvergura auditării:** a cuprins planul de sarcini toate elementele necesare pentru a asigura succesul auditului?

e) **Oportunitatea:** au fost prezentate rezultatele auditului la timpul cuvenit?

f) **Claritatea:** Raportul de auditare a fost clar şi concis în prezentarea rezultatelor? Aceasta presupune ca anvergura sa, rezultatele şi recomandările sale să poată fi uşor înţelese de conducători care sunt foarte ocupaţi sau care poate nu sunt experţi în domeniile vizate, dar care trebuie să ia decizii bazându-se pe datele raportului respectiv.

g) **Eficienţa:** resursele alocate efectuării auditării au fost rezonabile şi suficiente, dată fiind importanţa şi complexitatea auditării?

h) **Eficacitatea:** descoperirile făcute de raport, concluziile şi recomandările sale au obţinut o reacţie adecvată din partea celor auditaţi?

Pe parcursul efectuării unei auditări, trebuie să existe un sistem privind controlul calităţii **pentru toate fazele auditării**: planificare, executare, raportare, urmărire. Toate persoanele implicate într-un proces de auditare au răspundere personală în a-şi înţelege sarcinile de serviciu şi a respecta normele activităţii pe parcursul întregului control. De asemenea, e important ca acest control al calităţii să aibă loc într-o atmosferă de deschidere şi de încredere – deci să fie un proces interactiv în care şi subordonaţii să fie încurajaţi să ofere un feedback superiorilor lor, privind modul în care decurge controlul, în care acesta este condus, şi de asemenea să ofere idei pentru posibile îmbunătăţiri.

Scanned with OKEN Scanner

Toate nivelurile ierarhice de personal trebuie evaluate la perioade de timp bine determinate, spre a se vedea în ce domenii există lipsuri în perfecţionarea auditorilor în anumite sectoare. Pe parcursul acestui proces de evaluare, trebuie să se vadă de ce şi când lucrurile au început să evolueze într-o direcţie greşită, pe parcursul procesului de auditare şi ce fel de acţiuni de corecţie trebuie întreprinse pentru rectificarea acestor neajunsuri în auditurile viitoare.

1.4. Auditul performanţei exercitat de Curtea de Conturi

Curtea de Conturi este organismul suprem de control financiar cu atribuţii de jurisdicţie în domeniul financiar, care funcţionează pe lângă Parlamentul României şi îşi exercită funcţiile în mod independent, conform Constituţiei ţării. Curtea de Conturi exercită controlul asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public, precum şi asupra modului de gestionare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale.

Funcţia de control a Curţii de Conturi se realizează prin proceduri de audit public extern prevăzute în standardele proprii de audit elaborate în conformitate cu standardele de audit internaţional general acceptate. Curtea de Conturi este autoritatea publică a statului care exercită auditul extern în sectorul public în calitate de instituţie supremă de audit.

În scopul realizării obiectivelor auditului extern în sectorul public, Curtea de Conturi are competenţa de a solicita informaţii şi documente şi de a face verificările pe care le consideră necesare, inclusiv la faţa locului, la persoane juridice care:

a) administrează şi/sau utilizează fonduri publice;
b) sunt companii/societăţi naţionale, regii autonome, societăţi comerciale la care statul sau o unitate administrativ teritorială este acţionar majoritar;
c) administrează bunuri ori servicii aparţinând domeniului public sau privat al statului ori al unităţilor administrativ teritoriale în baza unor contracte de concesiune, de închiriere sau a altor forme de administrare;
d) beneficiază de garanţii guvernamentale pentru credite, de subvenţii sau de alte forme de sprijin financiar din partea statului, sau a instituţiilor publice.

Curtea de Conturi, în exercitarea rolului său, efectuează **audit financiar extern şi audit al performanţei în sectorul public**, precum şi alte acţiuni specifice de audit.

Curtea de Conturi efectuează **auditul financiar extern** în sectorul public asupra următoarelor conturi de execuţie:

a) contul general anual de execuţie a bugetului de stat;
b) contul general anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat;

Scanned with OKEN Scanner

c) conturile anuale de execuţie a bugetelor fondurilor speciale;
d) conturile anuale de execuţie a bugetelor locale ale municipiului Bucureşti, judeţelor, sectoarelor municipiului Bucureşti, municipiilor, oraşelor şi comunelor;
e) contul anual de execuţie a bugetului Trezoreriei Statului;
f) conturile anuale de execuţie a bugetelor instituţiilor publice autonome;
g) conturile anuale de execuţie a bugetelor instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale şi bugetele fondurilor speciale, după caz;
h) conturile anuale de execuţie a bugetelor instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii;
i) contul general anual al datoriei publice a statului;
j) contul anual de execuţie a bugetului fondurilor externe nerambursabile;
k) alte conturi de execuţie a unor bugete prevăzute de lege.

Auditul financiar extern asupra **contului de execuţie a bugetului** instituţiei publice conduse de **ordonatorul principal** de credite se finalizează prin elaborarea şi prezentarea unei **opinii de audit şi a unui raport de audit**. Raportul de audit financiar conţine, în principal, constatări cu impact financiar, constatări cu privire la rezultatele evaluării sistemelor de management şi control intern, precum şi recomandări pentru corectarea deficienţelor constatate.

Acţiunile de audit efectuate asupra conturilor de execuţie a bugetelor instituţiilor publice conduse de **ordonatorii secundari sau terţiari de credite** din subordinea ordonatorului principal de credite se încheie prin emiterea de **scrisori către conducerile instituţiilor publice auditate**, care conţin constatări şi recomandări.

Activitatea de audit financiar extern în sectorul public a Curţii de Conturi se desfăşoară cu respectarea standardelor proprii de audit, adoptate pe baza standardelor de audit INTOSAI, liniilor directoare europene de aplicare a standardelor INTOSAI şi a altor standarde de audit relevante pentru sectorul public, elaborate de IFAC şi acceptate spre aplicare în Uniunea Europeană.

Organizaţia Internaţională a Instituţiilor Supreme de Audit (INTOSAI), este o organizaţie permanentă, autonomă, independentă şi apolitică, cuprinde instituţiile supreme de audit din statele membre ale Organizaţiei Naţiunilor Unite şi emite standarde de audit, metodologii şi asigură instruirea în domeniul auditului public. INTOSAI are ca scop promovarea schimbului de idei şi de experienţă dintre instituţiile supreme de audit în domeniul controlului finanţelor statului. Primul Congres al INTOSAI a avut loc în noiembrie 1953, în capitala cubaneză Havana şi a reprezentat momentul în care s-a creat organizaţia. Congresul este organul suprem al INTOSAI, care are loc la fiecare trei ani, pe un alt continent, la care sunt invitaţi membrii

Scanned with OKEN Scanner

acestuia. În prezent, din INTOSAI fac parte 184 de instituţii supreme de audit, printre care şi Curtea de Conturi a României.

Curtea de Conturi efectuează **auditul performanţei** utilizării resurselor financiare ale statului şi ale sectorului public, precum şi al modului de gestionare a patrimoniului public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale.

Curtea de Conturi efectuează o evaluare independentă asupra economicităţii, eficienţei şi eficacităţii cu care o entitate publică, un program, un proiect, un proces sau o activitate utilizează resursele publice alocate pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite. Auditul performanţei se poate efectua atât la finalul, cât şi pe parcursul desfăşurării proiectelor, programelor, proceselor sau activităţilor. Activitatea de audit al performanţei se desfăşoară în conformitate cu metodologia proprie de audit al performanţei, adoptată pe baza standardelor de audit INTOSAI şi a celei mai bune practici în domeniu şi se finalizează prin elaborarea unui raport de audit. Prin constatările şi recomandările sale, auditul performanţei trebuie să conducă la **diminuarea costului resurselor sau la sporirea rezultatelor.**

Curtea de Conturi auditează modul în care autorităţile cu atribuţii în domeniul privatizării **respectă metodele şi procedurile de privatizare** prevăzute de lege, precum şi modul în care acestea au asigurat respectarea clauzelor contractuale stabilite prin contractele de privatizare, indiferent de momentul în care s-a desfăşurat procesul de privatizare.

Curtea de Conturi efectuează şi auditul asupra **sistemelor informatice** ale entităţilor publice.

Curtea de Conturi auditează buna gestiune financiară a **achiziţiilor publice**, concesiunilor, închirierilor sau alte forme de administrare a bunurilor şi serviciilor aparţinând domeniului public ori privat al statului sau al unităţilor administrativ teritoriale.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul II

STANDARDELE AUDITULUI INTERN

2.1 Standardele auditului intern

Auditul intern se efectuează în entităţi diferite, eterogene, de mărimi, structuri şi obiective diverse, precum şi specialişti formaţi de şcoli diferite. Din aceste considerente, pe plan internaţional au apărut norme (standarde) de practică profesională a auditului intern, care sunt recomandate auditorilor interni şi pe baza cărora aceştia trebuie să-şi realizeze propriile standarde de aplicare a auditului intern.

Standardele auditorilor interni cuprind mai multe componente, legate într-un tot unitar, ghidând activitatea auditorilor interni. Standardele auditului intern îşi propun[16]:

a) să definească principiile de bază care reprezintă practica auditului intern, aşa cum ar trebui să se realizeze;
b) să furnizeze un cadru pentru realizarea şi promovarea unei game largi de activităţi care să aducă valoare auditului intern:
c) să stabilească bazele de evaluare a performanţei auditului intern;
d) să se preocupe de îmbunătăţirea proceselor şi operaţiunilor organizaţionale

Standardele constau în Standardele de Calificare, de Performanţă şi Standarde de Implementare. **Standardele de Calificare** prezintă caracteristicile organizaţiilor şi părţilor ce derulează activităţi de audit intern. **Standardele de Performanţă** descriu natura activităţilor de audit intern şi furnizează criterii de calitate pe baza cărora să poată fi evaluată performanţa acestor servicii.

Există un singur set de Standarde de Calificare şi de Performanţă, şi există seturi multiple de Standarde de Implementare: un set pentru fiecare tip principal de activitate de audit intern. **Standardele de Implementare** au fost elaborate pentru activităţi de asigurare (A) şi consultanţă (C).

---

[16] Hotărârea CAFR nr. 88 din 19.04.2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern, Anexa 1.

Scanned with OKEN Scanner

Cadrul conceptual pentru practici profesionale include definiţia auditului intern, Codul de Etică, Standardele şi alte ghiduri. Standardele angajează termeni care dau un concept specific, inclus în Glosarul de Termeni.

Codul deontologic enunţă 4 principii şi 10 reguli de conduită profesională. Cele 4 principii sunt:

a) integritatea, bază a încrederii acordate auditorilor;
b) obiectivitatea şi independenţa;
c) confidenţialitatea, exceptând obligaţiile legale;
d) competenţa şi profesionalismul.

Standardele de audit intern sunt structurate pe mai multe componente care constituie un tot unitar, ghidează activitatea auditorilor interni şi sunt recunoscute de practicienii în domeniu. Standardele de audit intern sunt grupate după cum urmează:

I) Standarde de calificare:

1000 – Scopul, autoritate şi responsabilităţi

1100 – Independenţă şi obiectivitate

1110 – Independenţă în cadrul entităţii
1120 – Obiectivitate individuală
1130 – Prejudicii aduse independenţei sau obiectivităţii

1200 – Competenţă şi conştiinciozitate profesională

1210 – Competenţă
1220 – Conştiinciozitate profesională
1230 – Pregătirea profesională continuă

1300 – Programul de asigurare şi de îmbunătăţire a calităţii

1310 – Evaluări ale programului de controlul calităţii
1311 – Evaluări interne
1312 – Evaluări externe
1320 – Rapoarte referitoare la programul de calitate
1330 – Utilizarea menţiunii „Efectuat în conformitate cu Standardele"
1340 – Prezentarea neconformităţii

II) Standarde de performanţă:

2000 – Gestionarea activităţii de audit intern

2010 – Planificarea
2020 – Comunicarea şi aprobarea
2030 – Gestionarea resurselor
2040 – Politici şi proceduri
2050 – Coordonarea
2060 – Rapoarte transmise managementului şi Consiliului

2100 – Natura activităţii

2110 – Managementul riscurilor
2120 – Controlul

Scanned with OKEN Scanner

2130 – Guvernanţa

2200 – Planificarea misiunii

2201 – Consideraţii referitoare la planificare

2210 – Obiectivele misiunii

2220 – Aria de aplicabilitate a misiunii

2230 – Resursele misiunii

2240 – Programul de lucru al misiunii

2300 – Realizarea misiunii

2310 – Identificarea informaţiilor

2320 – Analiza şi evaluarea

2330 – Documentarea informaţiilor

2340 – Supervizarea misiunii

2400 – Comunicarea rezultatelor

2410 – Criterii în ceea ce priveşte comunicarea

2420 – Calitatea comunicării

2421 – Erori şi omisiuni

2430 – Comunicarea neconformităţii cu Standardele

2440 – Diseminarea rezultatelor

2500 – Monitorizarea evoluţiei

2600 – Soluţionarea acceptării riscurilor de către management

III) **Standarde de implementare,** sunt standarde de aplicare practică pentru standardele de calificare şi performanţă, numerotate cu seria MPA, după care urmează numărul din standardul de calificare sau performanţă. De exemplu MPA 1130 Prejudicii aduse independenţei sau obiectivităţii, arată modalităţile practice de aplicare a standardului 1130. Dacă respectarea Standardului 1130 Prejudicii aduse independenţei sau obiectivităţii este obligatorie, **respectarea** MPA (modalităţilor practice de aplicare) este **facultativă.** MPA recomandă auditorilor interni să ţină cont de anumite sugestii în momentul examinării prejudiciilor aduse independenţei şi obiectivităţii.

Standardele de audit intern sunt prezentate în **anexa nr. 1.**

Standardele internaţionale de Audit Intern se vor aplica în România sub denumirea de Standarde de Audit Intern, la care se adaugă Normele Profesionale ale activităţii de Audit Intern. Aceste norme care poartă aceleaşi numere ca şi Standardele de Audit intern, cuprind şi modalităţile practice de aplicare şi sunt analizate în cele ce urmează.

Scopul, autoritatea şi responsabilităţile auditului intern trebuie să fie definite în mod oficial într-o Cartă, în conformitate cu standardele. Carta trebuie să fie aprobată de conducerea legislativă (Adunarea generală a acţionarilor, Consiliu de administraţie, Consiliu de supraveghere, Directorat) şi va cuprinde următoarele aspecte:

- să stabilească poziţia serviciului de audit intern în cadrul entităţii;

Scanned with OKEN Scanner

- să autorizeze accesul la documente, personal şi bunuri fizice, necesar îndeplinirii corespunzătoare a misiunilor;
- să definească sfera de activitate a auditului intern.

Carta auditului intern trebuie să fie sub formă **scrisă.** Scopul, autoritatea şi responsabilităţile trebuie să fie clar definite şi prezentate în scopul de a preciza rolul auditului intern pentru o bază de evaluare a activităţilor funcţiei.

Responsabilul auditului intern trebuie să evalueze periodic dacă scopul, autoritatea şi responsabilităţile definite în regulament continuă să fie pertinente pentru a permite serviciului de audit intern să îşi atingă obiectivele. Rezultatul acestei evaluări periodice trebuie să fie comunicat Comitetului de audit şi Consiliului de Administraţie.

Prestările de servicii de consultanţă/consiliere cuprind o varietate de activităţi: de la misiuni oficiale, definite printr-un acord scris, până la activităţi precum participarea în echipe însărcinate cu proiecte sau în comitete de conducere permanente sau temporare. Anumite angajamente de consultanţă/ consiliere precum şi participare la un proiect de fuziune sau de achiziţie sau misiuni de extremă urgenţă (de exemplu punerea în practică a unor planuri de urgenţă) pot necesita derogări de la procedurile care guvernează de obicei misiunile de consultanţă/consiliere.

Responsabilul auditului intern trebuie să definească metodologia ce trebuie aplicată în vederea distingerii diferitelor tipuri de misiuni existente în cadrul entităţii. Se poate dovedi oportună, în unele cazuri, gruparea în cadrul unei misiuni cu caracter mixt a activităţilor de consultanţă/consiliere şi a celor de asigurare realizate printr-o abordare consolidată. Uneori, dimpotrivă, este preferabil să se facă distincţia între componenta de asigurare şi cea de consiliere din cadrul unei misiuni.

Auditorii interni pot efectua activităţi de consultanţă/consiliere fie în cadrul activităţii lor curente, fie ca răspuns la cererile conducerii. Fiecare entitate trebuie să examineze tipul de activităţi de consiliere pe care le propun şi să stabilească dacă este cazul să adopte proceduri sau reguli specifice fiecărui tip de activitate. Posibilele categorii vizate sunt:

- misiunile formale de consiliere – planificate şi care sunt menţionate în acorduri scrise;
- misiuni informale de consiliere – prestări curente, precum participarea în cadrul comitetelor permanente, la proiecte de durată determinată, la reuniuni ad-hoc, precum şi la schimburi curente de informaţii;
- misiuni excepţionale de consiliere – participarea la un proiect de fuziune şi de achiziţie sau la un proiect de schimbare de sistem;
- misiuni de consultanţă/consiliere în situaţii de urgenţă – participarea în cadrul unei echipe constituite în vederea reluării sau continuării activităţilor după o catastrofă sau orice alt eveniment excepţional, sau

Scanned with OKEN Scanner

în cadrul unei echipe însărcinate cu o misiune temporară de asistență în scopul de a răspunde unei cerințe specifice sau de a respecta un termen limită neobișnuit.

Se poate să li se ceară auditorilor interni să efectueze misiuni de consultanță/consiliere privind activități de care aceștia să fi fost responsabili anterior sau pentru care aceștia au realizat misiuni de asigurare. Înainte de a oferi servicii de consultanță/consiliere, responsabilul auditului intern trebuie să se asigure de faptul că principiile de realizare a misiunilor de consiliere sunt înțelese și aprobate de Consiliu de Administrație. Odată aceste principii aprobate, se cuvine să se actualizeze Carta de audit intern pentru a include în ea reguli referitoare la competențele și responsabilitățile în domeniul consilierii. Auditul intern trebuie de asemenea să elaboreze proceduri adecvate efectuării acestor misiuni.

În afara condițiilor de independență, de obiectivitate și de conștiinciozitate profesională, auditorul intern trebuie să îndeplinească următoarele sarcini:

- ✓ să organizeze reuniuni corespunzătoare și să identifice informațiile necesare pentru evaluarea naturii și a sferelor serviciilor prestate;
- ✓ să se asigure că beneficiarii serviciilor respectă dispozițiile Cartei de audit intern, regulile și procedurile de audit intern și celelalte prevederi care guvernează efectuarea misiunilor de consultanță/consiliere; auditorul intern trebuie să refuze misiunile de consultanță/consiliere care sunt interzise de Carta de audit intern, care contravin regulilor și procedurilor serviciului de audit intern, sau care nu aduc un plus de valoare și nici nu răspund intereselor entității;
- ✓ să se asigure de compatibilitatea dintre misiunea de consiliere și planul general de audit intern; acest plan, fondat pe baza unei analize a riscurilor, poate integra și se poate baza pe misiuni de consultanță/consiliere, în măsura în care acestea contribuie la asigurarea necesităților de audit ale entității;
- ✓ să formalizeze, într-un acord scris sau plan scris, termenii generali, înțelegerile, rezultatele așteptate și ceilalți factori cheie ai misiunii de consiliere; este esențial ca atât auditorul intern cât și beneficiarii activităților de consultanță/consiliere să definească de comun acord cerințele de raportare și prezentare.

Comunicarea etapei (gradului de evoluție) și a concluziilor misiunilor de consultanță/consiliere variază în ceea ce privește natura cât și în funcție de tipul misiunii și de necesitățile clientului (solicitantului). În ceea ce privește informațiile ce trebuie comunicate, necesitățile sunt în general definite de beneficiarii activităților de consultanța și trebuie să corespunda obiectivelor stabilite de comun acord cu conducerea. Totuși, documentele folosite pentru comunicarea concluziilor misiunilor de consultanță/consiliere trebuie să conțină o descriere clară a naturii misiunii și să menționeze orice limitare, restricție sau orice al factor ce trebuie adus la cunoștința destinatarilor.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii interni trebuie să transmită conducerii, comitetului de audit, Consiliului sau oricărui alt organ de conducere al entității, natura, domeniul și rezultatele generale ale misiunii formale de consultanță/consiliere alături de alte rapoarte de activitate ale auditorului intern. Aceștia informează conducerea și comitetul de audit în legătura cu alocarea resurselor de audit. Auditorii interni trebuie **să susțină cu documente activitățile efectuate** pentru a răspunde obiectivelor unei misiuni formale de consultanță/consiliere și pentru a-și fundamenta concluziile. Totuși, în ceea ce privește documentația, regulile aplicabile misiunilor de asigurare nu sunt neapărat aplicabile și misiunilor de consultanță/consiliere.

Activitatea de audit intern trebuie **să monitorizeze rezultatele misiunilor de consultanță/consiliere** în condițiile cuvenite cu clientul solicitant. Există diferite tipuri de monitorizare în funcție de tipul misiunii. Aceste modalități de monitorizare depind în special de interesul acordat misiunii de către conducere sau de evaluarea de către auditorul intern a riscurilor legate de proiect, precum și de importanta să pentru entitate.

Independența permite auditorilor interni **să judece în mod imparțial** și fără **prejudecăți,** ceea ce este esențial pentru buna efectuare a auditurilor. Acest obiectiv este atins datorită poziției lor în cadrul entității și datorita obiectivității lor.

Responsabilul auditului intern trebuie să poată comunica direct cu Consiliul[17] și nu prin terțe persoane. O comunicare regulată cu Consiliul contribuie la asigurarea independenței sale și va constitui un mijloc pentru consiliu și pentru responsabilul auditului intern de a se informa reciproc asupra problemelor de interes comun.

Auditul intern nu trebuie să fie supus nici unei imixtiuni în ceea ce privește definirea sferei sale de intervenție, realizarea activității și comunicarea rezultatelor.

Auditorii interni trebuie să aibă o atitudine imparțială și lipsită de prejudecăți și să evite conflictele de interese.

Obiectivitatea este o atitudine mentală de independență pe care auditorii trebuie să o mențină în realizarea misiunilor lor. Auditorii interni nu trebuie să și subordoneze propria judecată, în ceea ce privește auditul, judecății altor persoane.

Obiectivitate cere ca auditorii interni să-și realizeze misiunile astfel încât aceștia să aibă într-adevăr încredere în rezultatul muncii lor și să nu existe nici un compromis semnificativ privind calitatea. Auditorii interni nu trebuie să fie constrânși în situații în care s-ar simți incapabili să emită judecăți profesionale obiective.

---

[17] Consiliul poate fi reprezentat de Consiliul de Supraveghere sau Consiliul de Administrație, în funcție de organizarea firmei.

Scanned with OKEN Scanner

Acceptarea de către auditorul intern a unei sume de bani sau a unui cadou din partea unui angajat, client, furnizor sau asociat este contrară eticii. Acceptarea de articole publicitare (precum stilouri, calendare sau eşantioane) puse la dispoziţia publicului şi angajaţilor şi de o valoare minimă nu ar trebui să afecteze judecata profesională a auditorilor interni. Aceştia din urmă trebuie să raporteze fără întârziere superiorului lor ierarhic orice situaţie în care li s-au oferit sume de bani sau cadouri importante.

Auditorii interni trebuie să evite să auditeze operaţiuni speciale de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea unui auditor este considerată a fi afectată atunci când acesta realizează o misiune de asigurare pentru o activitate de care a fost responsabil, în cursul anului precedent.

Auditorii interni **nu trebuie să exercite responsabilităţi operaţionale** în cazul în care conducerea încredinţează ocazional auditorilor interni sarcini care nu au legătură cu activitatea de audit. În acest caz, trebuie să fie clar specificat că aceştia nu mai exercită funcţii de audit intern. În plus, obiectivitatea este considerată a fi afectată atunci când auditorii interni realizează o misiune de asigurare pentru o activitate în cadrul căreia aceştia au avut o autoritate sau o responsabilitate în cursul anului precedent.

Membrii personalului transferaţi sau numiţi temporar în cadrul serviciului de audit intern nu trebuie să participe la auditarea activităţii lor precedente, înainte de a lăsa să treacă un interval de timp rezonabil (cel puţin un an).

Atunci când conducerea încredinţează în mod ocazional auditorilor interni activităţi care nu ţin de audit, trebuie să se precizeze clar că aceştia nu intervin în calitate de auditori interni.

Ca o concluzie, la serviciile de asigurare, auditorii interni trebuie să evite să evalueze anumite operaţiuni de care au fost responsabili în trecut, însă la serviciile de consultanţă, auditorii interni pot oferi acest gen de activităţi chiar şi pentru operaţiunile pentru care au fost responsabili în trecut.

Competenţa este capacitatea de utilizare a cunoştinţelor în diversele situaţii care ar putea apărea şi de a le face faţă fără a recurge în mod excesiv la investigaţii şi asistenţă tehnică. Competenţa presupune ca auditorii interni trebuie să deţină cunoştinţele, priceperea şi celelalte competenţe necesare exercitării responsabilităţii individuale în domeniile următoare:

- ✓ competenţă în ceea ce priveşte aplicarea normelor, procedurilor şi tehnicilor de audit;
- ✓ competenţă în ceea ce priveşte principiile şi tehnicile contabile;
- ✓ înţelegerea principiilor de management în vederea identificării devierilor semnificative în principal de la bunele practici în afaceri;
- ✓ competenţe în ceea ce priveşte principiile de bază în economie, drept comercial, fiscalitate, finanţe metode cantitative şi tehnologii ale informaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii interni trebuie să fie capabili să comunice oral şi în scris pentru a putea expune clar şi eficace obiectivele, aprecierile, concluziile şi recomandările misiunii.

Auditul intern trebuie să dispună de personal sau să recurgă la prestatori externi de servicii calificaţi în domenii cum ar fi: contabilitate, audit, economie, finanţe, statistici, tehnologii ale informaţiei, inginerie, fiscalitate, drept, mediu şi orice alt domeniu necesar pentru a putea să-şi exercite responsabilităţile de audit intern.

Un prestator extern de servicii este o persoană fizică sau juridică independentă de entitate, care posedă cunoştinţe, pricepere şi experienţă specifice unui domeniu menţionat. Prestatorii de servicii sunt cu precădere experţi contabili, evaluatori, specialişti în domeniul mediului înconjurător, experţi în anchete asupra fraudelor, avocaţi, ingineri, geologi, experţi în securitate, statisticieni, specialişti în tehnologia informaţiei, auditori externi ai entităţii şi alte cabinete de audit.

Responsabilul auditului intern trebuie să se asigure că prestatorul de servicii din exterior posedă cunoştinţele, priceperea şi competenţele necesare pentru îndeplinirea misiunii şi va ţine cont de următoarele elemente:

- diplomă, certificare sau alt titlu care să ateste competenţa prestatorului de servicii în domeniul în cauză;
- aderarea prestatorului de servicii la o entitate, asociaţie profesională competentă şi aderarea la Codul Deontologic al acestei entităţi;
- reputaţia prestatorului de servicii. Luarea în calcul al acestui element poate implica consultarea unor terţi care apelează de obicei la activităţile prestatorului;
- experienţa prestatorului de servicii în tipul de activităţi care urmează a-i fi încredinţate;
- nivelul de studii şi de formare profesională a prestatorului de servicii în domeniul aferent misiunii în cauză;
- cunoştinţele şi experienţa prestatorului de servicii în sectorul de activitate al entităţii.

Competenţa profesională presupune ca auditorul intern trebuie să deţină cunoştinţe suficiente pentru **a identifica indiciile unei fraude**, dar aceasta nu înseamnă că trebuie să aibă competenţa unei persoane a cărei principală responsabilitate este identificarea detectarea şi investigarea fraudelor.

În cazul în care un auditor intern descoperă iregularităţi, acesta trebuie să avertizeze autorităţile competente din cadrul entităţii. Auditorul intern poate, în consecinţă, să sugereze investigaţiile şi controalele pe care le consideră necesare în astfel de împrejurări, şi să efectueze o monitorizare corespunzătoare a dosarului cu scopul de a se asigura că responsabilităţile auditului intern au fost îndeplinite.

Scanned with OKEN Scanner

Conştiinciozitatea profesională se referă la priceperea pe care ar trebui să le deţină un auditor intern suficient de prudent şi competent. Conştiinţa profesională trebuie să ţină cont de complexitatea misiunii realizate. Acţionând cu conştiinciozitate profesională corespunzătoare, auditorii interni vor ţine cont de riscurile de a exista greşeli intenţionate, erori sau omisiuni, ineficienţă, risipă şi conflicte de interese. Auditorii interni au responsabilitatea să se informeze cu privire la progresele făcute şi la evoluţiile actuale în domeniul normelor, procedurilor şi tehnicilor de audit. **Formarea continuă** poate fi dobândită prin aderarea şi participare la asociaţiile profesionale, prin asistarea la conferinţe, seminarii, sesiuni de studii şi prin participarea la acţiuni interne de formare, precum şi din participarea la proiecte de cercetare.

Asigurarea calităţii implică satisfacerea aşteptărilor diferitelor părţi implicate în auditul intern cum ar fi: conducerea generală, Consiliul, auditorii externi, şi autorităţile publice sau private de tutelă şi de control.

Programul de asigurare şi de îmbunătăţire a calităţii trebuie să fie conceput pentru a satisface aşteptările părţilor implicate, dar şi pentru ca acestea din urmă să înţeleagă faptul că aşteptările le sunt satisfăcute. Rezultatele examinărilor interne şi externe trebui e să fie comunicate deoarece întăresc încrederea pe care părţile implicate o pot avea în activitatea şi rezultatele auditului intern, precum şi pentru a avea deplina siguranţă că entitatea este sub control.

Programul de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii presupune următoarele:

a) implementarea programelor pentru calitate;

b) monitorizarea programelor pentru calitate;

c) evaluarea programelor pentru calitate;

d) îmbunătăţirea continuă;

e) comunicarea rezultatelor.

Evaluarea programului de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii poate fi efectuat prin evaluări interne sau evaluări externe.

Evaluările interne trebuie să includă:

- revizuiri permanente privind performanţa activităţii de audit intern;
- revizuiri periodice, efectuate prin autoevaluare sau de către alte persoane din entitate care cunosc normele şi practicile de audit intern şi Standardele.

Evaluările externe privind asigurarea calităţii, trebuie să fie realizate **cel puţin o dată la cinci ani** de către un evaluator sau o echipă de evaluatori calificaţi şi independenţi din afara entităţii.

Evaluatorul extern întocmeşte un **raport** unde îşi exprimă părerea cu privire la respectarea normelor de către serviciul de audit intern. Raportul trebuie să trateze aspecte referitoare la respectarea Cartei de audit şi a altor norme aplicabile, şi să includă toate recomandările adecvate pentru îmbunătăţirea

Scanned with OKEN Scanner

calității. Raportul trebuie să fie adresat persoanei fizice sau juridice care a solicitat verificarea.

Auditorii interni trebuie să menționeze în rapoartele pe care le întocmesc, că activitățile lor sunt „efectuate în conformitate cu Standardele pentru practica profesională în domeniul auditului intern".

În situațiile în care nu sunt respectate toate Standardele de audit intern în ansamblul lor, auditorii interni au obligația să aducă la cunoștință conducerii executive cât și Consiliului (legislativului) că activitatea de audit intern este neconformă cu Standardele de audit intern.

Gestionarea activității de audit intern presupune ca responsabilul auditului intern să aibă un rol major în recrutarea și formarea profesională a echipei sale. În consecință, el trebuie să convingă direcția generală și direcția de resurse umane cu privire la necesitatea profesionalizării acestei activități și deci a realizării în acest scop unei acțiuni intense de comunicare.

Responsabilul auditului intern trebuie să realizeze o **planificare a activității de audit intern** bazată pe riscuri pentru a defini prioritățile în acord cu obiectivele entității.

Procesul de planificare presupune stabilirea următoarelor elemente:

- obiective;
- un program de lucru al misiunilor;
- bugete de personal și financiare;
- rapoarte de activitate.

Planificarea auditului intern trebuie să fie realizată pe baza unei evaluări a riscurilor și a expunerilor la risc care ar putea afecta organizația. Scopul auditului este acela de a furniza conducerii informații în vederea atenuării consecințelor negative pe care le-ar putea aduce aceste riscuri în realizarea obiectivelor entității precum și eficienței proceselor de management al riscurilor.

Programul misiunilor de audit intern trebuie să fie realizat pe baza unei evaluări a principalelor riscuri. Definirea priorităților este necesară în procesul de decizie privind alocarea resurselor în funcție de importanța riscurilor și expunerilor la risc. Responsabilul auditului intern are, la dispoziția sa diverse modele de riscuri care îl ajută să definească zonele de audit prioritare. Majoritatea acestor modele de risc determină ordinea priorităților misiunilor în funcție de factorii de risc cum ar fi consecințele materiale, lichiditatea activelor, competența conducerii, calitatea controalelor interne, nivelul de schimbare sau de stabilitate, data ultimei misiuni de audit, complexitatea, relațiile cu personalul și administrația. **Metodele și tehnicile utilizate**, în cadrul misiunilor de audit, pentru efectuarea unor teste și validarea expunerii la riscuri, trebuie să țină seama de importanța riscurilor și de probabilitatea apariției lor.

Notele și rapoartele adresate conducerii trebuie să conțină concluzii asupra managementului riscurilor și recomandări care vizează reducerea

Scanned with OKEN Scanner

expunerilor la riscuri. Responsabilul auditului intern **trebuie să supună, anual, conducerii generale** pentru aprobare şi Consiliului pentru informare programele de lucru ale auditului intern, estimările de personal şi bugetul financiar.

Responsabilul auditului intern trebuie să asigure că resursele alocate acestei activităţi să fie adecvate, suficiente şi utilizate în mod raţional în vederea realizării programului aprobat. **Bugetele de personal şi financiare** includ numărul auditorilor, cunoştinţele, priceperea şi celelalte competenţe ale auditorilor interni necesare pentru efectuarea lucrărilor. Ele trebuie să fie determinate în funcţie de programele de lucru, de activităţile administrative, de formarea generală şi profesională şi de eforturile de cercetare şi de dezvoltare depuse.

Forma şi conţinutul regulilor şi procedurilor scrise trebuie să fie adaptate dimensiunii şi structurii auditului intern precum şi complexităţii activităţii sale. Nu este neapărat necesar să se realizeze manuale administrative şi tehnice pentru toate entităţile de audit intern. **Un serviciu minor** de audit intern poate fi condus în mod **informal**. Personalul său poate fi condus şi monitorizat zi de zi printr-o supervizare strictă şi note de serviciu. Într-un **serviciu de audit intern mare,** este esenţial să existe **reguli şi proceduri formalizate** şi complete pentru a ghida auditorii către o respectare corespunzătoare a normelor de funcţionare a auditului intern. Responsabilul auditului intern trebuie să comunice informaţiile şi să coordoneze activităţile cu ceilalţi prestatori interni şi externi de servicii de asigurare şi de consultanţă/ consiliere astfel încât să asigure o acoperire adecvată a activităţilor şi să evite suprapunerile acestora.

Activităţile de **audit intern şi de audit extern trebuie să fie coordonate** pentru ca toate activităţile sau funcţiile să fie auditate. Sfera de aplicabilitate a auditului intern implică o abordare sistematică şi metodică pentru evaluarea şi îmbunătăţirea eficacităţii proceselor de management al riscurilor, de control şi de guvernanţă corporativă.

Responsabilul auditului intern trebuie **să comunice** conducerii generale şi Consiliului concluziile privind coordonarea între auditorii interni şi auditorii externi, însoţite de observaţii cu privire la performanţele auditorilor externi.

Auditorii interni trebuie să aibă acces la notele de sinteză adresate conducerii de către auditorii externi. Punctele abordate în aceste note îi ajută pe auditorii interni să planifice domeniile care urmează a fi auditate cu prioritate, în viitor După verificarea acestor note de către conducere şi Consiliu şi după luarea deciziei de către aceştia privind aplicarea unor măsuri corective, responsabilul auditului intern trebuie să se asigure că au fost luate măsurile adecvate şi că a fost efectuată monitorizarea corespunzătoare.

Activitatea de audit intern trebuie să evalueze şi să contribuie la **îmbunătăţirea sistemelor de management al riscurilor**, de control şi de guvernanţă a entităţii folosind o abordare sistematică şi metodică.

Scanned with OKEN Scanner

Obiectivul principal al procesului de management este acela de a obține:

- informații financiare și operaționale relevante și fiabile;
- o utilizare eficace și eficientă a resurselor entității;
- protejarea activelor entității;
- respectarea legilor, a reglementărilor, a normelor de etică și de conduită în afaceri, precum și a contractelor;
- identificarea expunerilor la risc existente și utilizarea unor strategii eficace pentru a le controla;
- obiectivele și scopurile fixate pentru operațiuni sau proiecte.

Se consideră că orice măsură luată de conducere pentru a crește probabilitatea ca obiectivele și scopurile fixate să fie atinse reprezintă un control. Controalele pot fi **preventive** (pentru a preveni apariția oricărui eveniment nedorit), **de detectare** (pentru a identifica evenimentele nedorite care s-au produs și a corecta efectele acestora), sau **de direcționare** (pentru a provoca și încuraja apariția unui eveniment dorit).

Auditorii interni **examinează și evaluează întregul proces de planificare**, de organizare și de gestionare pentru a stabili dacă există o asigurare rezonabilă că obiectivele și scopurile vor fi atinse. Luând în considerare posibila evoluție, auditorii interni trebuie să fie atenți la schimbările condițiilor interne sau externe, reale sau potențiale, care ar putea afecta capacitatea sistemului de control de a oferi o asigurare de perspectivă. În acest context, auditorii interni trebuie să acorde atenție riscurilor unei eventuale deteriorări a performanței.

Auditorii interni trebuie să aibă în atenție aspectele legate de **securitatea informației**. Această responsabilitate vizează toate informațiile esențiale pentru entitate, oricare ar fi suportul lor de păstrare.

Auditorii interni **trebuie să evalueze periodic sistemul de securitate a informației** din entitate și să recomande, dacă este cazul, îmbunătățiri sau efectuarea unor noi controale și luarea de noi măsuri de siguranță. Aceste evaluări pot face obiectul misiunilor distincte și izolate sau pot fi integrate în alte misiuni realizate în cadrul altor activități de audit sau în cadrul planului de audit aprobat.

Gestionarea riscurilor este o responsabilitate majoră a conducerii care trebuie să se asigure, pentru a-și atinge obiectivele, de implementarea și buna funcționare a proceselor de management al riscurilor. Rolul auditorilor interni constă în a asista atât conducerea cât și comitetul de audit, examinând și evaluând procesele de management al riscurilor puse în practică de conducere, verificând dacă sunt suficiente și eficace, elaborând apoi rapoarte și recomandări în vederea îmbunătățirii acestora.

Auditorii interni trebuie **să consulte un jurist** cu privire la orice problemă de ordin juridic, reglementările putând fi foarte diferite de la o țară la alta. Întreprinderea trebuie să stabilească, pentru personal și ceilalți agenți, standarde

Scanned with OKEN Scanner

şi proceduri de conformitate care vor permite reducerea, în mod rezonabil, a riscului de conduită ilegală. Organizaţia trebuie să elaboreze un **cod de conduită scris**, indicând clar activităţile interzise. Acest cod trebuie să fie redactat într-un limbaj uşor de înţeles şi lipsit de jargoane juridice.

Organizaţia trebuie **să asigure o bună comunicare a normelor şi a procedurilor** sale către întregul personal şi agenţii săi. În acest sens, ea poate solicita participarea acestora la programe de formare sau poate distribui documente prin care acestora li se explică ce se aşteaptă de la ei.

Entităţile trebuie să solicite periodic de la salariaţii lor **o declaraţie scrisă** care să ateste că aceştia cunosc codul de conduită al societăţii, că l-au înţeles şi că îl respectă. Fiecare program trebuie să cuprindă un telefon de urgenţă sau alt sistem de comunicare prin care angajaţii pot raporta activităţile pe care le consideră ilegale sau contrare eticii sau codului de conduită al entităţii. Personalul trebuie să aibă libertatea de a dezvălui astfel de încălcări fără teama de măsuri coercitive.

Chestionarul asupra eticii este un mod eficace de a detecta actele ilegale sau contrare eticii. Chestionarul este destinat fiecărui angajat al entităţii, care trebuie să indice dacă are cunoştinţă de informaţii privind luarea de mită, "micile atenţii" sau alte nereguli Pentru a oferi toate garanţiile de protecţie, chestionarul trebuie să fie trimis de consilierul juridic al entităţii, să menţioneze o clauză de confidenţialitate să precizeze că angajatul trebuie să completeze, să semneze şi să înapoieze chestionarul fără a păstra o copie, şi să indice faptul că organizaţia îşi rezervă dreptul de a divulga informaţiile furnizate fie autorităţilor publice, fie justiţiei.

Programul de conformitate trebuie să fie însoţit de un **sistem disciplinar** care să prevadă aplicarea, în cazul nerespectării codului de conduită al entităţii, a unor sancţiuni adaptate încălcării comise cum ar fi avertismentul, neplata salariului, suspendarea, transferul sau concedierea.

Gestionarea riscurilor este o **responsabilitate majoră a conducerii** care trebuie să se asigure, pentru a-şi atinge obiectivele, de adoptarea şi de buna funcţionare a proceselor riguroase de management al riscurilor. Sarcina de a monitoriza aplicarea proceselor adecvate, suficiente şi eficiente de management al riscurilor revine **consiliului şi comitetului de audit**. Rolul auditorilor interni este acela de a asista conducerea şi comitetul de audit. În acest scop, ei trebuie să examineze şi să evalueze procesele de management al riscurilor adoptate de conducere, să verifice dacă acestea sunt suficiente şi eficace, apoi să emită rapoarte şi recomandări în vederea îmbunătăţirii lor. Conducerea şi Consiliul sunt responsabili de procesele de management al riscurilor şi de control din organizaţia lor. Totuşi, auditorii interni pot, în cadrul misiunilor de consultanţă/consiliere, să ajute organizaţia să identifice, să evalueze şi să implementeze metodologii şi controale privind managementul riscurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Entitate poate adopta o **metodologie proprie** pentru implementarea procesului de **management al riscurilor**. Cele **cinci obiective principale** ale procesului de management al riscurilor sunt următoarele:

- identificarea riscurilor care decurg din strategiile şi activităţile entităţii; ele trebuie identificate şi ierarhizate;
- conducerea şi Consiliul au stabilit un nivel al riscurilor acceptabil pentru entitate;
- activităţile de atenuare a riscurilor sunt create şi implementate;
- o monitorizare permanentă a activităţilor este efectuată în vederea unei reevaluări periodice a riscurilor şi a eficacităţii controalelor care permit gestionarea acestora;
- rapoartele privind rezultatele proceselor de management al riscurilor sunt transmise periodic Consiliului şi conducerii.

Responsabilul auditului intern trebuie **să elaboreze un proiect de plan de audit** pentru anul următor, care să asigure că elementele colectate vor permite evaluarea eficacităţii proceselor de control. Planul propus trebuie să fie suficient de flexibil pentru a permite o actualizare în cursul anului, în cazul în care strategiile de conducere sau mediul exterior evoluează sau în cazul reajustării previziunilor legate de îndeplinirea obiectivelor entităţii.

Evaluarea eficacităţii proceselor de control dintr-o entitate trebuie să ţină cont de următoarele trei elemente cheie:

- activităţile de audit şi informaţiile adunate în cadrul evaluărilor au scos în evidenţă inadvertenţele sau punctele slabe semnificative?
- în cazul unui răspuns pozitiv, s-au făcut corecturile sau îmbunătăţirile necesare după constatarea anomaliilor sau a punctelor slabe?
- aceste inadvertenţe sau puncte slabe şi consecinţele lor sunt generalizate şi determină astfel un grad de risc inacceptabil?

Conducerea trebuie să supervizeze stabilirea gestionarea şi evaluarea proceselor de management al riscurilor şi de control. Directorii operaţionali sunt însărcinaţi tocmai cu evaluarea riscurilor şi controalele existente în unităţile lor. Auditorii interni şi auditorii externi oferă diferite grade de asigurare în ceea ce priveşte eficienţa proceselor de management al riscurilor şi de control din entitate. Ar fi util ca managerii şi auditorii să folosească tehnici şi instrumente axate pe evaluarea proceselor de management al riscurilor şi de control existente, precum şi pe identificarea mijloacelor de sporire a eficacităţii acestora.

Programele de autoevaluare se prezintă, în principal, sub următoarele trei forme:

a) ateliere de lucru în echipă;
b) anchete;
c) analize şi studii realizate de către conducere.

Scanned with OKEN Scanner

De multe ori, entitățile folosesc o combinație între cele 3 forme.

În cadrul atelierelor de lucru se adună informațiile colectate de grupurile de lucru care reprezintă, la diferite niveluri, unitatea sau segmentul în cauză. Atelierul poate fi axat pe obiective, riscuri, controale sau procese.

Anchetele sunt realizate cu ajutorul unui chestionar la care în general trebuie răspuns cu da sau nu, întrebările fiind formulate cu grijă astfel încât să fie ușor de înțeles. Anchetele sunt adesea utilizate atunci când persoanele ce trebuie consultate sunt prea multe sau prea răspândite pentru a participa la un atelier.

Analizele realizate de conducere cuprind majoritatea celorlalte abordări adoptate de grupurile de conducere pentru a strânge informații cu privire la anumite procese, anumite activități de management al riscurilor sau anumite proceduri de control. Auditorul intern poate sintetiza această analiză și alte informații pentru a-și îmbunătăți cunoștințele cu privire la controale și a le împărtăși și responsabililor unităților operaționale sau funcționale în cadrul programului de autoevaluare a controalelor din entitate.

Auditorii interni trebuie **să evalueze obiectivele și previziunile operaționale** fixate și să determine dacă sunt acceptabile și dacă pot fi respectate. Dacă obiectivele și criteriile de apreciere sunt imprecise, este necesar să se apeleze la interpretări oficiale. Dacă auditorii interni sunt puși în situația de a interpreta sau alege normele operaționale, trebuie să obțină acordul clientului misiunii în ceea ce privește criteriile ce trebuie utilizate pentru a măsura rezultatele operaționale.

Activitatea de audit intern trebuie să evalueze și să facă recomandări adecvate pentru **îmbunătățirea procesului de guvernanță** în vederea atingerii următoarelor obiective:

- promovarea valorilor etice adecvate în cadrul organizației;
- asigurarea efectuării unui management organizațional eficace și asigurarea responsabilizării aferente;
- comunicarea eficace a informațiilor despre riscuri și control structurilor adecvate din cadrul organizației;
- coordonarea efectivă a activităților și comunicarea informațiilor între conducerea executivă, precum și auditorilor interni și externi și Consiliului.

Aria de aplicabilitate a misiunii trebuie să includă luarea în considerare a sistemelor, înregistrărilor, personalului și activelor relevante, inclusiv a acelor aflate sub controlul unor terțe părți.

Auditorul intern este responsabil de planificarea și realizarea misiunilor care i-au fost încredințate, cu condiția ca acestea să fie controlate și aprobate de către supervizorul său. În planificarea programului misiunii, auditorul intern trebuie:

Scanned with OKEN Scanner

- să furnizeze documente cu privire la procedurile care permit auditorului intern să adune, să analizeze, să interpreteze şi să justifice informaţiile în timpul misiunii;
- să definească obiectivele misiunii;
- să stabilească aria de aplicabilitate şi gradul necesar de detaliere al testelor pentru a atinge obiectivele fiecărei etape a misiunii;
- să identifice aspectele tehnice, obiectivele activităţii, riscurile, procedeele şi tranzacţiile carę trebuie auditate;
- să stabilească natura şi aria de aplicabilitate a testelor;
- să fie pregătit înainte de începerea misiunii şi să fie flexibil pentru a putea fi modificat dacă este necesar, în cursul misiunii.

Obiectivele şi procedurile misiunii trebuie **să ţină cont de riscurile aferente** activităţii auditate. Cuvântul „risc" reprezintă probabilitatea producerii unui eveniment care ar putea avea impact asupra realizării obiectivelor. Riscul se măsoară din punct de vedere al consecinţelor şi al probabilităţilor.

Informaţiile de bază cu privire la activitatea ce trebuie auditată se referă în primul rând la:

- obiectivele şi scopul activităţii;
- politicile, planurile, procedurile, legile, reglementările şi contractele care pot avea un impact semnificativ asupra operaţiunilor;
- entitate (numărul şi numele salariaţilor, angajaţii care ocupă posturi cheie, descrierea posturilor, precum şi detalii cu privire la ultimele modificări în entitate, inclusiv modificările importante ale sistemelor informatice);
- bugetul, cifra de afaceri şi datele financiare privind activitatea ce trebuie auditată;
- documentele de lucru ale misiunii anterioare;
- rezultatele altor misiuni, inclusiv cele ale auditorilor externi, finalizate sau în curs de realizare;
- dosarele de corespondenţă pentru a detecta probleme importante;
- documentaţia tehnică de referinţă pentru activitatea în cauză.

O examinare preliminară permite o abordare documentată pentru planificarea şi realizarea misiunii. Aria şi durata examinării preliminare vor varia în funcţie de experienţa şi pregătirea auditorului, de cunoştinţele sale cu privire la activitatea studiată, de tipul misiunii şi de faptul că misiunea poate fi o misiune recurentă sau o misiune de monitorizare a aplicării recomandărilor. O examinare preliminară poate antrena folosirea următoarelor **proceduri:**

- discuţii cu clientul misiunii;
- întâlniri cu persoanele vizate de activitate;
- observări la faţa locului;
- revizuirea rapoartelor şi a studiilor de management;

Scanned with OKEN Scanner

- proceduri analitice de audit;
- scheme de lucru;
- repetiţii funcţionale (teste privind sarcinile unei anumite activităţi de la început până la sfârşit);
- documentaţia activităţilor cheie de control.

Programul de lucru trebuie să definească procedurile ce urmează a fi aplicate pentru a identifica, analiza, evalua şi documenta informaţiile în cadrul misiunii. Programul de lucru trebuie să fie aprobat înainte de începerea lucrărilor, iar eventualele modificări trebuie să fie aprobate rapid.

Programul de lucru al misiunii **trebuie aprobat în scris** de către responsabilul auditului intern sau delegatul acestuia înainte de începerea misiunii. Aprobarea trebuie mai întâi obţinută oral dacă nu se poate obţine în scris înainte de începerea misiunii.

Auditorii interni trebuie **să identifice, să analizeze, să evalueze şi să documenteze** informaţiile în vederea îndeplinirii obiectivelor misiunii. Auditorii interni utilizează proceduri analitice în examinarea şi identificarea informaţiilor.

Aceste informaţii trebuie să fie suficiente, concludente, relevante şi utile, astfel încât să furnizeze o bază solidă pentru constatările de audit şi pentru recomandările aferente. Auditorii interni trebuie să-şi bazeze concluziile pe rezultatele misiunii lor pe analize şi evaluări corespunzătoare.

Procedurile analitice de audit furnizează auditorilor interni mijloace eficace şi eficiente pentru evaluarea şi analizarea informaţiilor strânse în timpul unei misiuni. Evaluarea este rezultatul comparării acestor informaţii cu rezultatele scontate, identificate sau dezvoltate de către auditorul intern.

Procedurile analitice de audit pot folosi valori monetare, cantităţi fizice, proporţii şi procentaje. Procedurile analitice de audit specifice pot cuprinde, de exemplu, proporţii, tendinţe şi analize de regresie, teste de rezonabilitate, comparaţii între perioade, comparaţii cu bugetele, previziunile şi informaţiile economice exterioare. Procedurile analitice de audit ajută auditorul intern să identifice condiţiile care pot determina apariţia unor proceduri de audit complementare. Examinarea şi evaluarea raporturilor şi a rezultatelor neaşteptate obţinute cu ajutorul procedurilor analitice de audit trebuie să ducă la chestionarea conducerii sau la utilizarea altor proceduri de audit până când auditorii interni obţin explicaţii satisfăcătoare.

Documentele de lucru care servesc la documentarea activităţilor de audit trebuie întocmite de către auditorul intern şi revăzute de conducerea auditului intern. Aceste documente trebuie să consemneze informaţiile obţinute şi analizele făcute şi trebuie să confirme constatările şi recomandările de audit care vor fi raportate.

Scanned with OKEN Scanner

Dosarele de lucru trebuie totuşi să cuprindă următoarele elemente:

- planificarea misiunii;
- evaluarea riscurilor;
- examinarea şi evaluarea relevanţei şi a eficacităţii sistemului de control intern;
- procedurile folosite pentru realizarea misiunii, informaţiile obţinute şi concluziile rezultate;
- revizuirea dosarelor de lucru;
- comunicarea rezultatelor;
- monitorizarea misiunii.

Dosarele de audit pot conţine între altele:

- documentele de planificare şi programele misiunii;
- chestionarele de control, schemele de lucru (diagramele de circulaţie a informaţiei), listele de control şi memorandumurile de sinteză;
- note şi referate privind întâlnirile;
- date despre entitate, precum organigramele şi descrierile posturilor;
- o copie a contractelor importante;
- scrisori de confirmare şi reprezentare;
- analize şi sondaje efectuate cu privire la tranzacţii, procese şi solduri contabile;
- rezultatele procedurilor analitice de audit;
- raportul final al misiunii şi observaţiile conducerii;
- corespondenţa, dacă aceasta vine în sprijinul concluziilor trase în urma misiunii.

Documentele de lucru ale misiunii **sunt proprietatea entităţii**. În general ele trebuie să rămână sub controlul auditului intern şi nu trebuie să aibă acces la ele decât personalul autorizat.

Politicile de audit intern trebuie **să precizeze identitatea persoanelor însărcinate** cu asigurarea controlului şi securităţii dosarelor serviciului şi a persoanelor care pot avea acces la dosarele de audit, precum şi modalităţile de procesare a cererilor de acces la aceste dosare.

Misiunile trebuie să facă **obiectul unei supervizări** corespunzătoare în vederea garantării îndeplinirii obiectivelor, asigurării calităţii şi dezvoltării profesionale a personalului. Supervizarea începe cu planificarea misiunii şi continuă cu verificările, evaluările, raportul şi monitorizarea misiunii. Supervizarea constă în:

- asigurarea că auditorii desemnaţi deţin cunoştinţele, abilităţile şi celelalte competenţe necesare pentru îndeplinirea misiunii;
- furnizarea instrucţiunilor corespunzătoare în cursul planificării misiunii şi aprobarea programului misiunii;

Scanned with OKEN Scanner

- verificarea pentru a stabili dacă programul aprobat este executat corect existând posibilitatea unor modificări justificate şi autorizate;
- controlarea documentelor de lucru pentru ca acestea să conţină elementele probante care susţin constatările, concluziile şi recomandările misiunii;
- asigurarea că raportul este exact, obiectiv, clar, concis, constructiv şi întocmit în termenele fixate;
- asigurarea că obiectivele de audit au fost atinse;
- valorificarea tuturor oportunităţilor pentru dezvoltarea cunoştinţelor, a abilităţilor şi a celorlalte competenţe ale auditorilor interni.

Responsabilul auditului intern **are întreaga responsabilitate** pentru supervizarea misiunilor **dar poate şi să desemneze o altă persoană** cu experienţa şi competenţa cerută pentru realizarea acestei supervizări.

Toate documentele de lucru trebuie revăzute pentru a se asigura că ele stau la baza raportului de audit şi că toate procedurile de audit necesare au fost efectuate. Această revizuire trebuie materializată prin menţionarea pe fiecare document de lucru revizuit a iniţialelor supervizorului şi a datei. Alte tehnici de revizuire care furnizează o dovadă a revizuirii includ un check list de revizuire sau un memorandum care precizează natura, aria şi rezultatele revizuirii.

Rapoartele de audit întocmite de auditori trebuie să conţină, cel puţin, obiectivele, sfera de activitate şi rezultatele auditului. Rapoartele finale de audit pot cuprinde informaţii despre context şi sinteze. Informaţiile despre context pot prezenta unităţile şi activităţile examinate şi pot furniza explicaţii utile. Dacă sunt incluse sinteze, acestea trebuie să fie proporţionale cu conţinutul raportului.

Prezentarea **obiectului misiunii** trebuie să precizeze activităţile auditate şi să cuprindă, dacă este necesar, informaţii complementare cum ar fi perioada vizată, natura şi sfera lucrărilor. Activităţile conexe neexaminate trebuie să fie menţionate, dacă este necesar, pentru a preciza limitele intervenţiei.

Rezultatele trebuie să cuprindă observaţiile, concluziile (opiniile), recomandările şi planurile de acţiune. **Observaţiile** reprezintă prezentări pertinente ale faptelor. Observaţiile care justifică concluziile şi recomandările sau care permit evitarea unei neînţelegeri trebuie să fie incluse în raportul final. Informaţiile sau observaţiile mai puţin importante pot fi comunicate în mod neoficial. Observaţiile şi **recomandările** reprezintă rezultatul unui proces de comparare între ceea ce ar trebui să existe şi ceea ce există. Observaţiile şi recomandările trebuie fondate pe următoarele **caracteristici:**

- **criterii**: norme, măsuri sau standarde utilizate pentru evaluare sau verificare (ceea ce ar trebui să existe);

Scanned with OKEN Scanner

- **fapte:** dovezi reale identificate de auditorul intern în cursul examinării făcute de acesta (ceea ce există cu adevărat);
- **cauze:** explicarea diferenței între situația scontată și cea existentă (motivul acestei diferențe);
- **consecințe**: riscul sau pericolul la care o entitate sau alte persoane sunt expuse ca urmare a faptului că situațiile sunt diferite față de criterii (impactul diferenței);
- **observațiile și recomandările** pot include de asemenea îmbunătățirile entității în urma auditului, întrebări conexe și informații justificative dacă acestea nu figurează în altă parte.

Concluziile și opiniile reprezintă evaluările pe care auditorul intern le face privind consecințele, observațiile și recomandările pentru activitățile auditate. Concluziile, atunci când sunt incluse în raportul de audit, trebuie expuse clar. Ele pot face referire la ansamblul sferei auditate sau la aspecte particulare.

Rapoartele trebuie să cuprindă recomandări cu privire la posibilele îmbunătățiri și să prezinte funcționările satisfăcătoare și măsurile corective. Recomandările se bazează pe observațiile și concluziile auditorului intern. Acestea se referă la acțiunile destinate corectării situațiilor existente sau îmbunătățirii funcționării.

În cadrul discuțiilor între auditorul intern și auditat, auditorul intern trebuie să încerce să obțină **acordul auditatului** asupra rezultatelor auditului și asupra unui plan de acțiune care vizează îmbunătățirea funcționării, dacă este necesar. Dacă auditorul intern și auditatul nu se pun de acord asupra rezultatelor auditului, raportul de audit poate menționa cele două poziții precum și motivele dezacordului.

Un raport semnat trebuie să fie transmis la sfârșitul lucrărilor. Se recomandă să se trimită nivelurilor de conducere superioare ale entității auditate o notă de sinteză din care să reiasă rezultatele auditului.

Comunicarea trebuie să fie exactă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și realizată în timp util.

Comunicarea exactă nu conține erori sau deformări și este o prezentare fidelă a faptelor care stau la baza ei.

Comunicarea obiectivă este corectă, imparțială, lipsită de prejudecăți și rezultă dintr-o evaluare echitabilă și măsurată a tuturor faptelor și circumstanțelor pertinente.

Comunicare clară și logică este ușor de înțeles. Claritatea poate fi ameliorată evitând utilizarea unui limbaj foarte tehnic și furnizând toate informațiile semnificative și pertinente.

Comunicare concisă este precisă și evită orice detaliu nesemnificativ, orice elaborare inutilă, orice redundanță sau exces de cuvinte.

Scanned with OKEN Scanner

Comunicare constructivă îl ajută pe auditat şi organizaţia, şi duce la îmbunătăţiri atunci când acestea sunt necesare. Conţinutul şi tonul discursului trebuie să fie utile, pozitive şi constructive şi să contribuie la atingerea obiectivelor de către entitate.

Comunicarea completă nu omite nimic esenţial pentru destinatarii avuţi în vedere. Ea conţine toate informaţiile semnificative şi relevante, precum şi observaţiile care permit justificarea recomandărilor şi a concluziilor.

Dacă se dovedeşte că un raport definitiv conţine o greşeală, responsabilul auditului intern trebuie să ia în considerare necesitatea de a emite un **raport rectificat** care să identifice informaţiile corectate. Raportul rectificat trebuie să fie distribuit tuturor destinatarilor raportului dinainte de corectare.

Rapoartele trebuie să fie transmise membrilor entităţii care pot să se asigure că rezultatele auditului vor beneficia de atenţia necesară. Raportul trebuie deci trimis persoanelor aflate într-o poziţie care le permite să întreprindă acţiunile corective impuse sau să se asigure că astfel de măsuri vor fi luate. Raportul definitiv trebuie să fie dat conducerii unităţii auditate.

Monitorizarea efectuată de auditorii interni se defineşte ca un proces conform căruia aceştia apreciază dacă acţiunile întreprinse de conducere, ca răspuns la observaţii şi recomandări, inclusiv cele ale auditului extern sunt adecvate, eficiente şi întreprinse la timp.

Responsabilitatea monitorizării trebuie definită în scris în carta auditului intern. Natura, calendarul şi domeniul monitorizării trebuie să fie stabilite de către responsabilul auditului intern. **Factorii** care trebuie luaţi în calcul pentru a determina procedurile adecvate de monitorizare sunt:

- importanţa observaţiilor şi a recomandărilor raportate;
- nivelul efortului şi costul necesar pentru a corecta situaţiile;
- impactul pe care l-ar putea avea eşecul acţiunii corective;
- complexitatea activităţii de remediere;
- termenele stabilite.

Auditorii trebuie să se asigure că acţiunile întreprinse ca urmare a observaţiilor şi recomandărilor remediază situaţiile care stau la baza acestora.

2.2. Auditul intern de la ineficienţă la eficienţă

Îndeplinind funcţia de consiliere şi de consultant, activitatea auditorului intern va fi destul de greu de cuantificat prin intermediul cifrelor. **Rolul auditorului intern** nu este acela de a găsi sau inventa „hoţi" ci de **a ajuta entitatea să-şi atingă obiectivele**. Activitatea auditului nu exclude exprimarea în cifre, a pierderilor evitate sau a câştigurilor obţinute, însă acest lucru trebuie să se facă cu cea mai mare prudenţă, fără a se căuta senzaţionalul.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a avea o bună eficienţă, se cer îndeplinite mai multe condiţii, care se pot grupa în:

a) condiţii culturale;
b) condiţii materiale.

Condiţiile culturale se referă la:

- ➢ o sensibilizare privind controlul intern, înseamnă că managerii care şi-au asumat controlul intern aşteaptă din partea auditorilor o asistenţă permanentă pentru perfecţionarea activităţilor;
- ➢ o cultură a auditului, presupune existenţa unui mediu în care auditorii interni sunt consideraţi parteneri, solicitaţi, chemaţi să ajute la soluţionarea anumitor probleme;
- ➢ o imagine pozitivă a auditului intern.

Condiţiile materiale presupun următoarele:

- ✓ definirea unor obiective precise pentru toţi salariaţii;
- ✓ o metodologie riguroasă pentru auditori întrucât este esenţială pentru eficacitate, şi repartizarea judicioasă a sarcinilor pe auditori;
- ✓ existenţa unui plan de comunicare care să permită auditorilor interni să-şi cunoască bine clienţii şi aşteptările acestora;
- ✓ profesionalismul recunoscut al auditorului intern, care trebuie să facă observări pertinente, recomandări constructive şi precise.

Pentru **aprecierea eficacităţii** oricărei activităţi, aceasta trebuie să se facă în baza unei evaluări. Acest proces al evaluării trebuie să fie efectuat şi în cazul auditului intern. Evaluările pot fi: interne şi externe.

Evaluările interne pot fi realizate de conducătorul compartimentului de audit intern, iar aprecierile vor viza următoarele[18]:

- competenţa auditorilor, apreciată în cadrul misiunii pe care au îndeplinit-o;
- calitatea comunicării cu cei auditaţi şi comportamentul auditorilor în timpul misiunii;
- respectarea metodologiei de audit şi alegerea judicioasă a instrumentelor de investigare;
- calitatea şi pertinenţa constatărilor şi observaţiilor;
- calitatea raportului de audit şi respectarea termenelor;
- realismul recomandărilor, aplicabilitatea şi eficacitatea lor.

Pentru evaluarea externă a auditului intern există mai multe variante.

Prima variantă se referă la evaluarea auditului intern prin intermediul unor **auditori externi**. Această soluţie prezintă avantajul că auditorii externi cunosc mediul de gestionare al întreprinderii şi utilizează instrumente care echivalează cu cele ale auditorilor interni. Ca dezavantaj notăm faptul că

[18] Renard J. – Teoria şi practica auditului intern, pag. 418.

Scanned with OKEN Scanner

domeniul de aplicare al auditului intern, metodologia şi obiectivele sale sunt diferite şi vor crea dificultăţi pentru auditorul extern în aprecierea activităţii pentru unele domenii vizate doar de auditul intern şi nu şi de cel extern.

A doua variantă presupune evaluarea activităţii de audit intern de către **alţi auditori interni** dintr-o întreprindere comparabilă, dar dintr-un sector neconcurent. În acest caz este vorba despre un schimb de experienţă între auditorii interni.

A treia variantă ar putea fi evaluarea auditului intern de către **echipe calificate din exteriorul întreprinderii**, cel puţin o dată la 5 ani. Aceste echipe ar trebui să facă parte din organismele profesionale ale fiecărei ţări, iar mandatul lor să fie stabilit de aceleaşi organisme profesionale.

Pentru **aprecierea activităţii auditului intern** pot fi utilizate mai multe instrumente de măsurare: indicatori, benchmarking-ul şi sondajul de opinie.

1) Indicatorii reprezintă o metodă fundamentală de apreciere a activităţii auditului intern atât din punct de vedere cantitativ dar şi calitativ.

A) **Principalii indicatori cantitativi** sunt următorii[19]:

a) indicatorul **realizării planului de audit intern**, care se stabileşte prin raportul:

$$\frac{\textbf{Numărul de misiuni efectuate}}{\textbf{Numărul de misiuni prevăzute în plan}}$$

Este indicatorul de bază care va măsura realizarea Planului şi mai ales rezultatele îmbunătăţirilor aduse de acest domeniu.

b) indicatorul care măsoară **mărimea medie a unei misiuni de audit**, stabilită conform relaţiei:

$$\frac{\textbf{Numărul de zile de audit}}{\textbf{Numărul de misiuni}}$$

Acest indicator va permite măsurarea (şi justificarea) duratei medii a misiunilor de audit.

c) indicatorul care măsoară **raportul între zile de audit şi zilele lucrate** conform relaţiei:

$$\frac{\textbf{Numărul de zile de audit}}{\textbf{Zile lucrate}}$$

[19] Renard J. – Teoria şi practica auditului intern, pag. 498.

Scanned with OKEN Scanner

Acest indicator măsoară evoluția timpului destinat operațiunilor stricte de audit în comparație cu timpul global. Este direct proporțional cu evoluția efectivelor de salariați și permite analiza cauzelor acestei evoluții.

d) indicatorul **pregătirii profesionale a auditorilor interni**, calculat conform raportului:

$$\frac{\textbf{Numărul de zile de pregătire profesională}}{\textbf{Zile lucrate}}$$

e) **numărul mediu de pagini al unui raport de audit intern**, calculat conform raportului:

$$\frac{\textbf{Numărul de pagini ale Rapoartelor}}{\textbf{Numărul de Rapoarte}}$$

Acest raport ne ajută să vedem mai limpede care este modul de lucru al auditorilor, și eventual, diversitatea concluziilor lor.

B) Indicatori ai calității:

a) numărul de misiuni neprevăzute, conform raportului:

$$\frac{\textbf{Numărul de misiuni neprevăzute}}{\textbf{Numărul de misiuni}}$$

Acest indicator permite măsurarea evoluției misiunilor de audit neprevăzute întrucât acestea nu sunt cuprinse în Planul de audit.

b) indicatorul recomandărilor refuzate, conform raportului:

$$\frac{\textbf{Recomandări refuzate}}{\textbf{Totalul Recomandărilor}}$$

Este un raport important deoarece exprimă procentual recomandările refuzate de către entitățile auditate din totalul recomandărilor formulate de către auditorii interni. O valoare care tinde de zero acestui indicator reflectă o activitate pozitivă.

c) gradul de **implementare a recomandărilor**, se stabilește conform raportului:

$$\frac{\textbf{Recomandări nerealizate}}{\textbf{Recomandări acceptate}}$$

Scanned with OKEN Scanner

Acest raport îl completează pe cel precedent oferind o indicaţie preţioasă asupra calităţii implementării Recomandărilor Auditului Intern.

d) **numărul de zile consacrate sarcinilor de gestiune,** calculat conform relaţiei:

$$\frac{\textbf{Numărul de zile consacrate sarcinilor de gestiune}}{\textbf{Zile lucrate}}$$

Statistica arată ca numărul de zile de audit este în medie egal cu circa 80% din numărul de zile lucrate în cazul unui auditor.

e) **numărul dosarelor de audit incomplete**, conform raportului:

$$\frac{\textbf{Dosare de audit incomplete}}{\textbf{Numărul de misiuni}}$$

O valoare aproape de zero a acestui indicator constituie o apreciere pozitivă a calităţii activităţii desfăşurate de auditorii interni.

C) Indicatori ai costurilor:

a) cheltuiala medie pe un auditor, stabilit conform relaţiei:

$$\frac{\textbf{Cheltuieli ale serviciului}}{\textbf{Numărul de auditori}}$$

Indicator bugetar permite comparare evoluţiei bugetului compartimentului de audit intern dar şi evoluţia efectivelor de angajaţi.

b) cheltuiala medie a unei zile de misiune de audit, conform raportului:

$$\frac{\textbf{Cheltuieli ale serviciului}}{\textbf{Numărul de zile de misiune}}$$

Informaţie importantă deoarece reprezintă costul unei zile şi permite compararea cu costurile pieţei. Putem detalia această analiză separând costurile totale în cheltuieli directe şi indirecte, cheltuielile cu deplasarea.

2) Benchmarking-ul reprezintă utilizarea unor criterii calitative şi cantitative pentru a te situa printre membrii aceleiaşi profesii, ai aceleiaşi ramuri. Benchmarking-ul constituie un proces continuu de ameliorare a performanţelor organizaţiilor în scopul de a obţine o superioritate faţă de concurenţă. Acest proces pune în discuţie metodele şi rezultatele predecesorilor relevând voinţa celor consultaţi de a aduce noutăţi pe piaţa consilierii (internă sau externă. Această metodă are drept scop identificarea celor mai bune practici în domeniu care permit o mai mare eficacitate. Practic, programul acceptat permite

Scanned with OKEN Scanner

compartimentelor de audit intern să se compare şi să progreseze în activităţile pe care le desfăşoară.

Metoda benchmarking se bazează pe un proces continuu şi sistematic care are în vedere relaţiile dintre profesionişti, vizând următoarele[20]:

a) identificarea activităţilor şi proceselor de tratat;
b) organizarea echipelor de aplicare;
c) analiza în detaliu a propriului mod de funcţionare în activităţile selecţionate;
d) identificarea celui mai bun, care va servi drept referinţă;
e) analiza informaţiilor şi determinarea cauzelor care explică performanţa celui mai bun;
f) aplicarea elementelor preconizate.

Rezultatul şi reuşita unei operaţiuni de benchmarking într-o misiune de audit, depinde de următoarele aspecte:

- analiza şi cunoaşterea precisă a proceselor proprii din cadrul entităţii;
- selecţia corectă şi competentă a partenerilor/colaboratorilor, respectarea codului de conduită al auditorilor;
- compararea proceselor, practicilor şi rezultatelor atât în cadrul entităţii, dar şi la nivel extern, fie naţional sau internaţional;
- alegerea celei mai bune variante.

Această metodă de măsurare a eficacităţii activităţii de audit intern este contestată de unii cercetători. Criticile se referă la faptul că prin metodele utilizate de benchmarking, care de fapt copiază ceea ce are mai bun un concurent din acelaşi domeniu, progresul nu va exista, şi din contră va distruge iniţiativa. În lume există civilizaţii care progresează prin descoperiri şi inovaţii, dar sunt şi altele care se dezvoltă copiind şi îmbunătăţind ceea ce alţii descoperă[21].

Considerăm că aplicarea benchmarking-ului de către firmele de audit intern sau auditorii interni ar conduce la îmbunătăţirea activităţii din entităţile publice. Efecte benefice ale benchmarking-ului în domeniul auditului intern ar putea fi comunicarea, diagnosticul, analiza riscurilor, aprecierea controlului intern. Benchmarking-ul asigură înnoirea metodelor de lucru utilizate, motivează personalul în atingerea obiectivelor entităţii, adăugând astfel plusvaloare.

3) Sondajele de opinie presupun completarea unui chestionar de către cei auditaţi după publicarea raportului de audit. Întrebările vizate pot fi următoarele:

- este interesant raportul de audit?
- este util raportul de audit?

---

[20] Bouquin H. – Comptabilite de gestion, Economica, Paris, 2003, pag. 186.
[21] Renard J. – Teoria şi practica auditului intern, pag. 424.

Scanned with OKEN Scanner

- este convingător raportul de audit?
- conţine observaţii pertinente şi constructive?
- recomandările sunt operaţionale?
- recomandările sunt realiste?
- recomandările permit un control mai bun asupra activităţilor?
- recomandările generează economii?

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III

CONTROLUL INTERN ŞI DEZVOLTAREA ÎNTREPRINDERII

3.1 Definiţie, rol şi obiective

În orice societate modernă, statul, ca reprezentant al intereselor unei naţiuni este o instituţie extrem de dinamică şi de mare complexitate cu nenumărate funcţii, cu un rol important în asigurarea unui cadru instituţional adecvat, respectarea legii şi ordinii, o apărare militară adecvată, un sistem de protecţie socială, finanţarea instituţiilor de interes naţional şi nu în ultimul rând stabilirea echilibrului macroeconomic.

Apărut cu mii de ani în urmă, statul a îndeplinit,alături de rolul său politic, un tot mai pronunţat rol economic. Funcţiile sale s-au diversificat, s-au extins şi s-au perfecţionat, un fascicul de funcţii şi de puteri diferite, chiar dacă mijloacele, în ceea ce le priveşte, se modifică neîncetat.

În mod generic, **controlul** reprezintă analiza permanentă sau periodică a unei activităţi, a unei situaţii, pentru a urmări mersul ei şi pentru a lua măsuri de îmbunătăţire[22]. Controlul este considera un atribut al managementului, o funcţie a conducerii, o posibilitate de cunoaştere, verificare şi corectare a erorilor.

Controlul este procesul prin care se verifică şi măsoară realizarea cantitativă şi calitativă a performanţelor, a sarcinilor sau lucrărilor, pe care le compară cu obiectivele planificate şi indică măsurile de corecţie ce apar ca necesare.

Economistul francez **Henry Fayol**, un recunoscut cercetător în ştiinţa conducerii, considera că întreprinderea este definită prin 5 funcţii principale:

---

[22] Academia Română - Dicţionarul explicativ al limbii române, ediţia a II-a, editura Univers enciclopedic, Bucureşti 1998, pag. 221.

Scanned with OKEN Scanner

previziunea, organizarea, comanda, coordonarea şi controlul. Ca şi mulţi alţi cercetători, considerăm controlul atât la nivel micro dar şi macro o funcţie eficientă şi necesară a conducerii, prin armonizarea intereselor individuale şi colective într-un tot unitar.

În anul 1977, Ordinul Francez al Experţilor Contabili, aprecia astfel noţiunea de control intern[23]: „Controlul intern reprezintă totalitatea masurilor de securitate care contribuie la deţinerea controlului asupra întreprinderii. Are drept scop pe de o parte asigurarea protecţiei, asigurarea patrimoniului şi calitatea informaţiei, pe de altă parte aplicarea instrucţiunilor conducerii şi favorizarea îmbunătăţirii performantelor".

O altă definiţie este dată în anul 1978, de un organism de reglementare, „Consultative Committee of Accountancy" din Marea Britanie, conform căruia controlul intern cuprinde totalitatea sistemelor de control, financiare şi de altă natură, implementate de către conducere pentru a putea desfăşura afacerile întreprinderii intr-o manieră ordonată şi eficace, pentru a asigura respectarea politicilor de gestiune, pentru a proteja activele şi pentru a garanta pe cât posibil exactitatea şi stadiul complet al informaţiilor înregistrate.

Potrivit Federaţiei Internaţionale a Contabililor (IFAC), controlul intern este procesul conceput şi pus în practică de cei însărcinaţi cu guvernanţa, conducerea şi alţi angajaţi în vederea furnizării unei asigurări rezonabile despre realizarea obiectivelor entităţii cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficienţa şi eficacitatea operaţiunilor şi conformitatea cu legislaţia şi reglementările aplicabile. Acest control este conceput şi implementat pentru a aborda riscurile de afaceri identificate care impietează asupra realizării oricăruia dintre aceste obiective[24].

Comitetul Entităţilor publice de Sponsorizare a Comisiei Treadway (COSO), defineşte controlul intern ca fiind un proces implementat de managementul entităţii publice, care intenţionează să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor grupate în următoarele categorii: eficacitatea şi eficienţa funcţionării, fiabilitatea informaţiilor financiare, respectarea legilor şi regulamentelor.

Potrivit Institutului Canadian al Contabililor Autorizaţi (COCO), controlul intern este ansamblul elementelor unei organizaţii (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura şi sarcinile) care, în mod colectiv îi ajută pe oameni să realizeze obiectivele entităţii publice, grupate în trei categorii: eficacitatea şi eficienţa funcţionării; fiabilitatea informaţiei interne şi externe; respectarea legilor, regulamentelor şi politicilor contabile.

---

[23] Jacques Renard,Teoria şi practica auditului intern,ediţia a IV-a, Paris, Franţa, 2002.
[24] CAFR – Audit financiar 2006, Standarde, Codul etic, editura Irecson, Bucureşti, 2007, pag. 379.

Scanned with OKEN Scanner

Conform legislației românești[25], **controlul intern** cuprinde întregul sistem de controale financiare și nonfinanciare, structurile organizatorice, metodologiile, procedurile, inclusiv auditul intern, stabilit de management potrivit scopurilor sale, menit să-l ajute în administrarea entității în mod economic, eficient și eficace, asigurând respectarea strategiilor manageriale. Are drept scop protejarea activelor și resurselor asigurând acuratețea și completitudinea înregistrărilor contabile, precum și elaborarea la termenele stabilite și în mod demn de încredere a datelor financiare și manageriale.

Controlul intern se găsește în centrul preocupărilor directorilor de toate aparteneţele. Această recâștigare a interesului își are origine într-un ansamblu de fenomene din care putem preciza două:

- complexitatea crescândă a întreprinderilor, dispersarea centrelor de activitate au dus la creșterea și dezvoltarea delegării competenței, singurul mijloc care permite responsabilului să își exercite prerogativele de la distanță și în totalitate;
- domeniul normativ nu a încetat să se extindă: legi, regulamente, constrângeri profesionale, bugetare și sociale, limitează tot mai mult gestionarul printr-o rețea de reguli ce trebuie respectate.

Prin control financiar public intern se înțelege întregul sistem de control intern din sectorul public, format din sistemele de control ale entității publice, ale altor structuri abilitate de guvern și dintr-o unitate centrală care este responsabilă de armonizarea și implementarea principiilor și standardelor de control și audit.

Obiectivele generale ale controlului intern:

- realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor instituțiilor publice, stabilite în concordanță cu propria lor misiune, în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență;
- protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei;
- respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii;
- dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiar și de conducere, precum și a altor sisteme și proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice.

Pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern, conducătorul instituției publice asigură:

- elaborarea structurilor organizatorice;
- aprobarea reglementărilor metodologice;

---

[25] Ministerul Finanțelor Publice, Unitatea Centrală pentru Armonizarea Auditului Public Intern – Strategia dezvoltării controlului financiar public în România.

Scanned with OKEN Scanner

- aplicarea procedurilor de evaluare;
- perfecţionarea criteriilor de evaluare.

Controlul financiar preventiv este activitatea prin care se verifică legalitatea şi regularitatea operaţiunilor efectuate pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, înainte de aprobarea acestora.

Controlul intern participă la realizarea unui **obiectiv general** care poate fi divizat în obiective particulare. Obiectivul general este reprezentat de continuitatea întreprinderii în cadrul realizării obiectivelor urmărite.

Un bun sistem de control intern trebuie să vizeze conservarea patrimoniului întreprinderii. Dar noţiunea trebuie extinsă şi trebuie să se refere nu numai la activele imobilizate de orice natură, dar şi la stocuri, alte activele curente, precum şi la alte care sunt poate mai esenţiale, adică salariaţii care constituie elementul cel mai preţios al patrimoniului întreprinderii.

Imaginea întreprinderii se reflectă în informaţiile pe care le oferă în exterior şi care se referă la activităţile şi la realizările sale. Controalele interne trebuie să permită lanţului de informaţii să fie:

- fiabile şi controlabile (nu este suficient ca o informaţie să fie bună, în plus trebuie ca sistemul să permită verificarea exactităţii sale);
- exhaustive (sistemul de control intern trebuie să asigure calitatea înregistrărilor la originea datelor de bază şi să facă în aşa fel încât toate elementele să fie luate în considerare în timpul procesării lor);
- pertinente (informaţia trebuie să fie mereu adaptată la scopul urmărit, altfel este inutilă);
- disponibile.

3.2 Componentele controlului intern

Conform Standardului Internaţional de audit 315 „Înţelegerea entităţii şi a mediului său şi evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă", controlul intern este alcătuit din următoarele componente[26]:

A. mediul de control;

B. procesul de evaluare a riscului de către entitate;

C. sistemul informaţional, inclusiv procesele de activitate aferente, relevante pentru raportarea financiară şi comunicarea;

D. activităţile de control;

E. monitorizarea controalelor.

Mediul de control include guvernanţa şi funcţiile de conducere precum şi atitudinea, conştientizarea şi acţiunile celor însărcinaţi cu conducerea privind

[26] CAFR – Audit financiar 2006, Standarde, Codul etic, editura Irecson, Bucureşti, 2007, pag. 379.

Scanned with OKEN Scanner

controlul intern al entității. Mediul de control stabilește atitudinea unei organizații, influențând conștiința oamenilor săi privind controlul. Ea este temelia unui control intern eficient.

Auditorii interni vor lua în considerare următoarele elemente în evaluarea mediului de control:

- comunicarea și impunerea integrității și valorilor etice;
- competența conducerii entității;
- participarea conducerii la derularea activităților entității;
- filosofia și stilul de operare al conducerii;
- structura organizatorică a entității;
- desemnarea autorității și responsabilității;
- politicile și practicile privind resursele umane.

Existența unui mediu de control satisfăcător poate fi un factor pozitiv atunci când auditorul evaluează riscurile semnificative din entitate.

Procesul de evaluare a riscurilor de către entitate presupune estimarea semnificației riscurilor, probabilitatea apariției și gestionarea eficientă a cestora. Acest proces constituie baza pe care conducerea determină riscurile ce trebuie gestionate.

Sistemul informațional include sistemul contabil, proceduri și înregistrări stabilite pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității, precum și menținerea responsabilității pentru activele, datoriile și capitalul propriu aferent.

Sistemul informațional cuprinde utilizarea unor înregistrări standard necesare pentru înregistrarea vânzărilor, achizițiilor și plăților sau pentru a înregistra estimările contabile făcute periodic de conducere (exemplu estimarea creanțelor sau datoriilor entității). Alte elemente incluse în sistemul informațional pot fi unele ajustările și înregistrări în cazul deteriorării unor active.

Sistemul informațional cuprinde metode și înregistrări care:

- ✓ identifică și înregistrează toate tranzacțiile valide;
- ✓ descriu la momentul oportun tranzacțiile suficient de detaliat pentru a permite clasificarea adecvată a tranzacțiilor pentru raportarea financiară;
- ✓ stabilesc valoarea tranzacțiilor într-o manieră care permite înregistrarea valorii monetare adecvate în situațiile financiare;
- ✓ prezintă adecvat tranzacțiile și informațiile în situațiile financiare;
- ✓ determină perioada de timp în care au avut loc tranzacțiile pentru a permite înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă potrivită.

Sistemul informațional trebuie să fie fiabil, coerent și să asigure securitatea datelor și informațiilor.

Activitățile de control sunt politicile și procedurile care susțin îndeplinirea instrucțiunilor conducerii, pentru atingerea obiectivelor entității.

Scanned with OKEN Scanner

Activităţile de control, fie în cadrul sistemelor IT fie în cel manual, au diferite obiective şi sunt aplicate la diferite niveluri organizaţionale şi funcţionale.

Activităţile de control cuprind politici şi proceduri care se referă la următoarele elemente:

- autorizarea;
- revizuirea performanţelor faţă de bugete, prognoze şi performanţe anterioare;
- procesarea informaţiilor (controale care verifică exactitatea, exhaustivitatea şi autorizarea tranzacţiilor);
- controalele fizice (securitatea fizică a activelor, autorizarea accesului la programe de calculator, inventarierea şi compararea rezultatelor inventarierii, verificarea disponibilităţilor băneşti);
- separarea sarcinilor (atribuirea responsabilităţilor privind autorizarea tranzacţiilor diferite unor persoane diferite).

Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a calităţii performanţelor controlului intern de-a lungul timpului. Aceasta implică evaluarea concepţiei şi operării controalelor la timp şi luarea măsurilor corective necesare. Monitorizarea este realizată pentru a asigura operarea eficientă a controalelor în continuare.

3.3. Modele de control intern

Gestionarea şi administrarea întreprinderii, indiferent de obiectul de activitate şi de scopul propus, este complexă. Aprecierea diferenţelor de performanţă depinde de natura entităţii şi de sistemul de instrumente utilizate în gestionarea patrimoniului, de modul de organizare şi funcţionare a controlului intern.

Conducerea entităţilor a devenit în ultimele decenii, tot mai preocupată de modul de organizare şi funcţionare a controlului intern, căutând în permanenţă soluţii practice. Primele modele elaborate de specialişti au fost: modelul COSO, respectiv modelul COCO.

3.3.1. Modelul COSO

În SUA, anul 1985, la recomandarea senatorului Treadway a luat fiinţă un comitet intitulat „Comitetul de Sponsorizare a Organizaţiilor" (COSO), care cuprindea specialişti în auditul intern şi extern. Aceştia au elaborat o lucrare numită „Cadrul controlului intern", în cadrul căreia au delimitat conceptul de control intern de cel referitor la inspecţie. Bazându-se pe rolul important pe care trebuie să îl joace controlul intern, COSO a avut în atenţie şi studierea factorilor responsabili de producerea fraudelor, dar şi respectarea unor cerinţe calitative în prezentarea situaţiilor financiare.

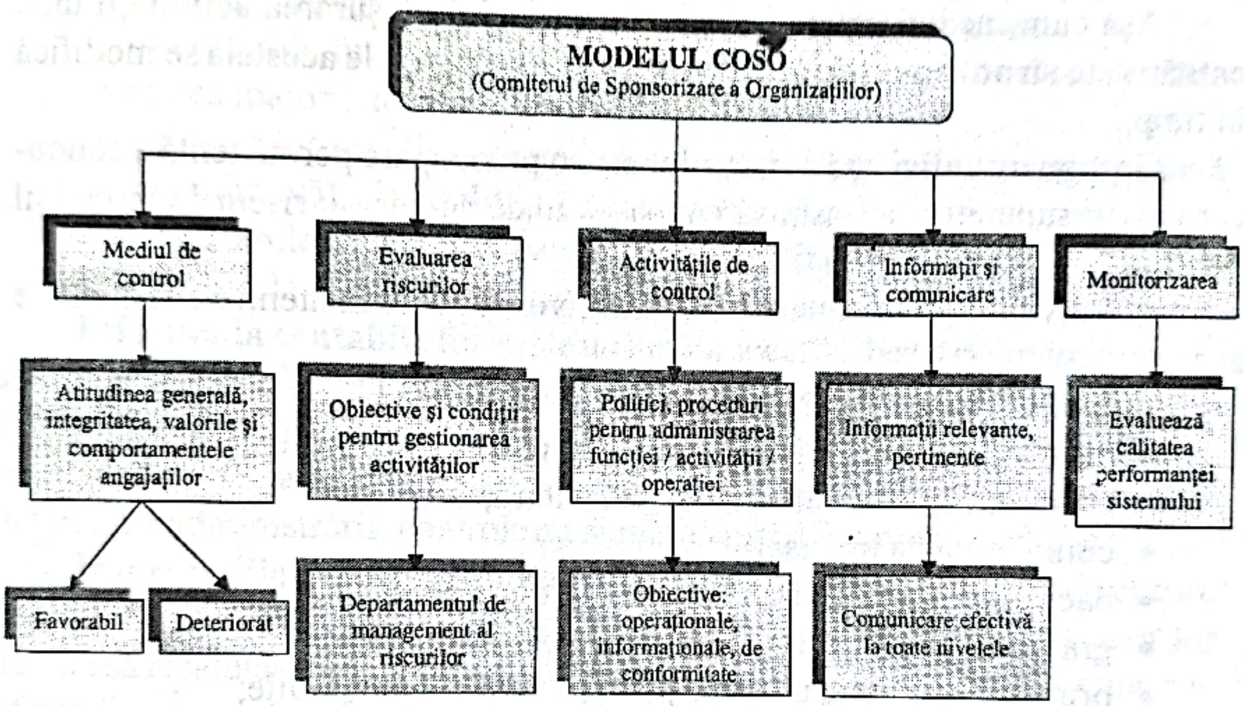
Scanned with OKEN Scanner

Potrivit COSO, controlul intern este un proces efectuat de Consiliul de administraţie, de conducere şi de către întregul personal al entităţii, menit să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizaţiei, având în vedere eficacitatea şi eficienţa operaţiilor, realitatea rapoartelor financiare şi conformitatea cu legile şi cu regulamentele aplicabile.

Modelul COSO se bazează pe 5 elemente esenţiale:

- mediul de control;
- evaluarea riscurilor;
- activităţile de control;
- informaţiile şi comunicarea;
- monitorizarea.

Schematic modelul COSO este prezentat în figura 3.1



A) Mediul de control reprezintă atitudinea generală, integritatea, valorile etice şi comportamentele angajaţilor, filozofia şi stilul de operare al managementului, modul de atribuire al autorităţii şi responsabilităţii, sistemul de organizare şi dezvoltare al angajaţilor.

Mediul de control poate fi: favorabil sau nefavorabil.

Un mediu de control favorabil presupune existenţa unui climat sănătos, bazat pe valorice etice, unde controlul intern este utilizat, acceptat şi apreciat de către personal. În cadrul entităţii există un cod de conduită etică, proceduri, regulamente interne care sunt respectate de către toţi salariaţii, inclusiv de către conducere.

În cazul mediului de control favorabil, controlul intern va funcţiona la parametri normali, aducându-şi contribuţia la atingerea obiectivelor entităţii şi adăugarea de valoare.

Scanned with OKEN Scanner

Mediul de control deteriorat se caracterizează prin inexistența procedurilor scrise (formalizate), controale există dar sunt ineficiente, sau nu există, normele de etică sunt nerespectate de către personalul entității. În aceste condiții, controlul intern se caracterizează prin ineficiență și nu va putea ajuta entitatea în îndeplinirea obiectivelor.

B) Evaluarea riscurilor este o activitate care vizează definirea obiectivelor și condițiilor care trebuie avute în vedere ținând cont de dinamica factorilor care influențează activitățile și procesele unei entități. Entitatea își desfășoară activitatea în contextul factorilor specifici sectorului din care face parte, factorilor de reglementare și altor factori interni și externi. Pentru a reacționa la acești factori, conducerea entității definește obiectivele care reprezintă planurile generale ale entității.

Așa cum mediul extern se modifică, la fel desfășurarea activității unei entități este un proces dinamic iar strategiile și obiectivele acesteia se modifică în timp.

Gestionarea eficientă a riscurilor este o preocupare permanentă a conducerii și presupune ca aceasta să cunoască unde se găsesc riscurile în cadrul entității.

În activitatea de evaluare a riscurilor vor fi avute în atenție următoarele aspecte:

- dacă riscul este un risc de fraudă;
- dacă riscul este legat de evoluții recente semnificativă de natură economică, contabilă sau de altă natură;
- complexitatea tranzacțiilor;
- dacă riscul implică tranzacții cu părțile afiliate;
- gradul de subiectivism în evaluarea informațiilor;
- principii contabile utilizate pentru estimările contabile;
- dacă riscul implică tranzacții semnificative pentru entitate.

În cazul entităților cu structuri complexe și care antrenează un număr mare de personal este indicat să funcționeze un departament al riscurilor.

C) Activitățile de control cuprind politici, proceduri, regulamente, care vor conduce la administrarea activităților vizând atingerea obiectivelor entității. Activitățile de control se efectuează la nivelul întregii entități, pe fiecare nivel ierarhic și constau în: indicația, hotărârea, decizia, avizul, îndrumarea, aprecierea, programul, planul, analiza, verificarea, revizuirea, bugetul de venituri și cheltuieli, contul de profit și pierdere, bilanț contabil, grafice.

În cadrul procesului de control putem avea mai multe feluri de obiective: operaționale, informaționale, de conformitate.

Obiectivele operaționale vizează utilizarea activelor, stocurilor, disponibilităților bănești și a altor resurse în condiții de eficiență și eficacitate.

Scanned with OKEN Scanner

Obiectivele informaționale asigură întocmirea și prezentarea în timp util a informațiilor și rapoartelor către conducerea legislativă sau executivă de la toate nivelurile în vederea cunoașterii modului de îndeplinire a obiectivelor.

Obiectivele de conformitate confirmă sau infirmă că activitatea din entitate se desfășoară conform legilor, politicilor, procedurilor, reglementărilor stabilite de managementul entității.

D) Informațiile și comunicarea

Pentru a-și atinge obiectivele entitatea trebuie să dispună de un sistem coerent, eficient și permanent de informații.

Pentru a fi utile conducerii entității, informațiile trebuie să respecte anumite cerințe:

- se pune un mare accent pe raportul cost-beneficiu, adică cheltuielile efectuate trebuie să aducă beneficii, să fie astfel amortizate;
- informațiile furnizate trebuie să fie inteligibile (ușor înțelese de către marea majoritate a persoanelor);
- utilitatea informațiilor se traduce prin pertinență (valoare retrospectivă și predictivă), și fiabilitate (neutralitate, ușor de verificat, fidele);
- informațiile trebuie să poată fi comparate între ele;
- elementele relevante trebuie prezentate separat.

Informația contabilă folosește un limbaj specific, bazat pe anumite reguli care permit codificarea și decodificarea datelor reprezentate, asigurând o reprezentare ordonată și inteligentă a realității economice. Informația contabilă reprezintă principala sursă de informații pentru conducerea unei întreprinderi în vederea administrării, controlului și previzionării activității sale.

Informațiile financiar-contabile trebuie să fie utile pentru toți cei care formează categoria utilizatorilor produselor contabilității, iar difuzarea lor trebuie să alcătuiască un proces dinamic și rațional. Piața informațiilor cuprinde oferta și cererea de informații financiar-contabile.

Oferta informațională reprezintă ansamblul informațiilor disponibile pentru diferite grupuri de utilizatori, comunicarea realizându-se pe diferite căi: suporturi scrise, suporturi legate de noile tehnologii și întâlnirile cu acționarii și alți utilizatori.

Suporturile scrise includ: situațiile financiare anuale, rapoartele de audit, documente de referință (se depun anual la Comisia Operațiilor la Bursă), situații intermediare, scrisori către acționari, informații comunicate în presă.

Suporturi legate de noile tehnologii cuprind pagini web (internet), precum și alte baze de date specializate. Sporirea numărului de utilizatori ai informațiilor contabile fac ca obiectivul raportărilor contabile să fie foarte complex, deoarece pe lângă satisfacerea nevoilor investitorilor și managerilor, acestea trebuie să răspundă nevoilor informaționale ale celorlalți utilizatori și să asigure corecția estimărilor și evaluărilor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Comunicarea trebuie să se refere la toate activităţile şi să fie realizată prin implicarea tuturor structurilor entităţii. Comunicarea vizează parteneri din interiorul dar şi din exteriorul entităţii, aşa cum se poate observa din fig. 3.2.

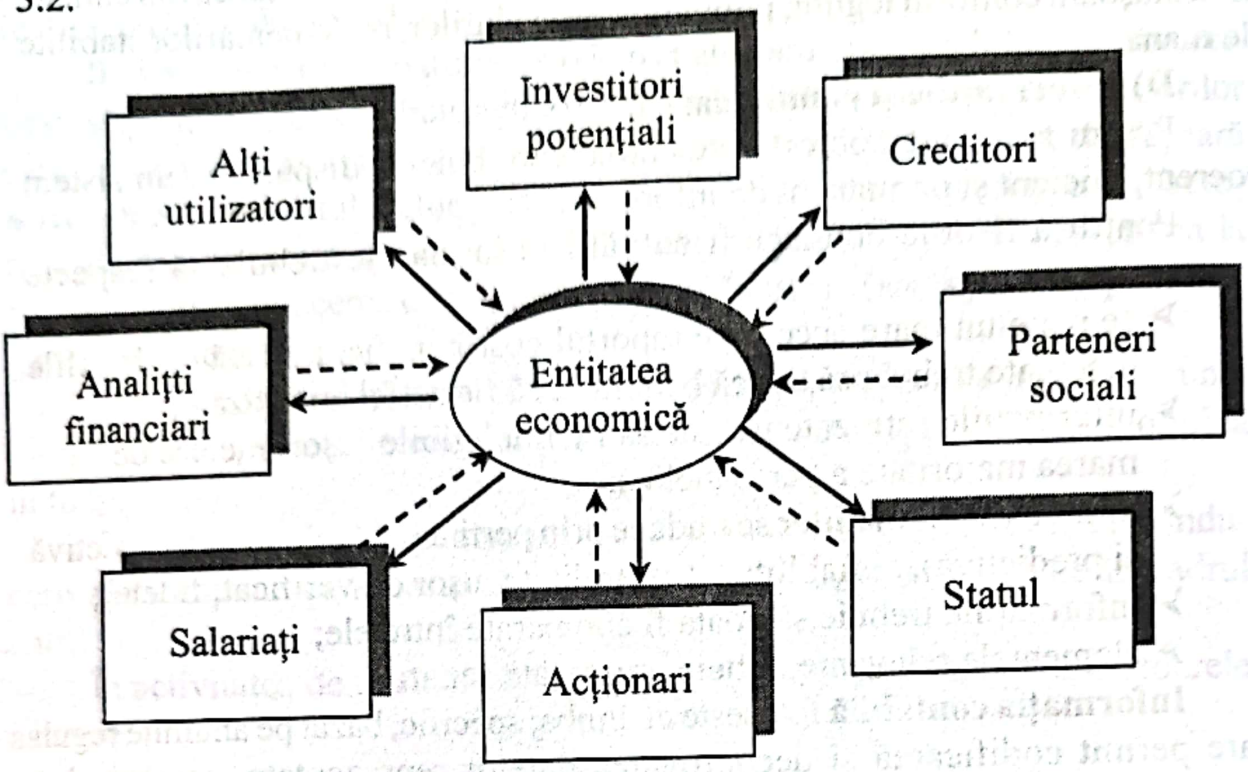


Fig. 3.2. Partenerii comunicării în cadrul entităţii

Concluzionând, putem afirma că un control intern pentru a fi eficient este necesar să aibă semnale din afara şi interiorul entităţii, de la toate nivelurile şi structurile acesteia, să cunoască bine obiectivele organizaţiei, şi să ia măsuri adecvate pentru atingerea acestora.

E) Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare în timp a eficienţei şi eficacităţii controlului intern şi se realizează prin activităţi de supervizare continuă, evaluări separate sau prin combinarea celor două. Activităţile continue de monitorizare sunt deseori o componentă a activităţilor recurente normale ale entităţii şi includ activităţi regulate de conducere şi supraveghere.

Activităţile de monitorizare ale conducerii pot include şi utilizarea informaţiilor din comunicările cu părţi din afara entităţii cum ar fi plângerile făcute de clienţi şi observaţiile autorităţii de reglementare care pot indica probleme sau sublinia aspecte care trebuie îmbunătăţite.

Constatările şi deficienţele din sistemul de control intern trebuie raportate pe linie ierarhică, iar cele mai importante aspecte trebuie aduse la cunoştinţă direct conducerii executive a entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

3.3.2 Modelul COCO

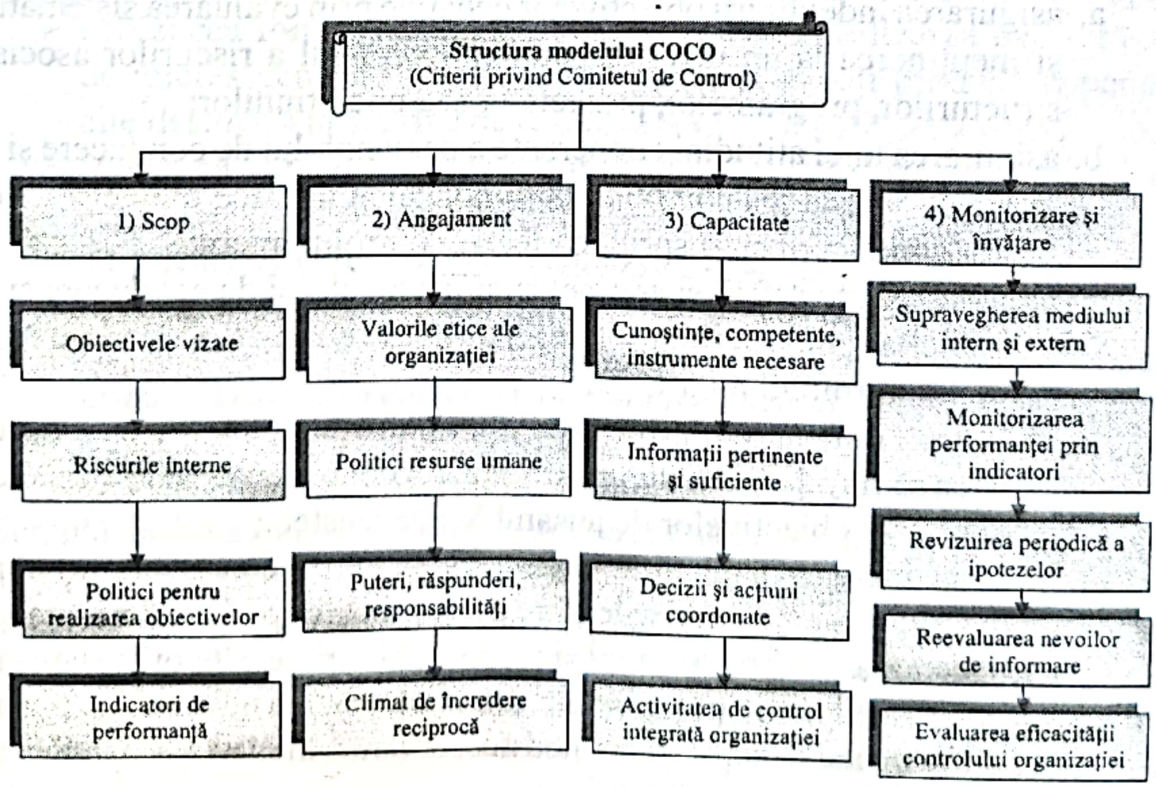
În anul 1995, Institutului Canadian al Contabililor Autorizaţi (COCO), definea controlul intern ca fiind ansamblul elementelor unei organizaţii (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura şi sarcinile) care, în mod colectiv îi ajută pe oameni să realizeze obiectivele entităţii publice, grupate în trei categorii:

- eficacitatea şi eficienţa funcţionării;
- fiabilitatea informaţiei interne şi externe;
- respectarea legilor, regulamentelor şi politicilor contabile.

Potrivit modelului COCO, un control intern organizat la toate nivelurile entităţii stăpâneşte mai bine activităţile, însă nici aşa nu se poate ajunge la perfecţiune.

Cea mai mică unitate a unei organizaţii este persoana care îndeplineşte sarcinile bazându-se pe înţelegerea scopului acestora şi anume: obiectivul care trebuie atins, sprijinindu-se pe capacitatea sa, competenţele ce îi revin, informaţiile, resursele de care dispune. Pentru îndeplinirea sarcinilor specifice, persoanele implicate în activitatea de control intern trebuie: să fie angrenate activ în rezolvarea sarcinilor (angajament), să-şi realizeze sarcinile în mod corespunzător, să stabilească măsurile care se impun pentru îmbunătăţirea activităţii, dar şi să-şi monitorizeze performanţele.

Modelul canadian COCO se bazează pe 4 piloni: scop, angajament, capacitate, monitorizare şi învăţare. Structura modelului COCO este prezentată în figura 3.3.



Scanned with OKEN Scanner

3.4. Controlul intern într-o instituție și/sau întreprindere

Economia de piață, ca formă de organizare a vieții economice, în care raportul între cerere și ofertă determină principiile de prioritate în organizarea producției și realizarea bunurilor, are ca actor principal agentul economic (firma). În condițiile unor restricții obiective, ca cele materiale, umane, financiare, sociale, legislative, precum și ca urmare a unei intervenții mai mult sau mai puțin ample a autorității publice, agentul economic are libertatea de decizie și de mișcare, hotărând autonom ce, cum, cât și chiar pentru cine să producă, să consume, să investească, să economisească, urmărindu-și propriile interese de a obține profit sau cel mult de a supraviețui.

Activitatea și responsabilitatea firmei nu poate fi explicată și stăpânită într-o economie de piață numai printr-o optică pur economică. Întreprinderea privată urmărește trei scopuri principale: supraviețuirea, profitul și dezvoltarea. Ea este supusă diferitelor presiuni din partea statului, sindicatelor, asociațiilor sau consumatorilor care o obligă să-și asume obiectivele sociale etice și ecologice, adesea în concurență cu obiectivul lui pur economic.

Conducătorul instituției publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern.

Cerințele controlului intern pot fi generale și specifice.

Cerințele generale se referă la următoarele:

a. asigurarea îndeplinirii obiectivelor generale prin evaluarea sistematică și menținerea la un nivel considerat acceptabil a riscurilor asociate structurilor, programelor, proiectelor sau operațiunilor;
b. asigurarea unei atitudini cooperante a personalului de conducere și de execuție, acesta având obligația să răspundă în orice moment solicitărilor conducerii și să sprijine efectiv controlul intern;
c. asigurarea integrității și competenței personalului de conducere și de execuție, a cunoașterii și înțelegerii de către acesta a importantei și rolului controlului intern;
d. stabilirea obiectivelor specifice ale controlului intern, astfel încât acestea să fie adecvate, cuprinzătoare, rezonabile și integrate misiunii instituției și obiectivelor de ansamblu ale acesteia;
e. supravegherea continuă de către personalul de conducere a tuturor activităților și îndeplinirea de către personalul de conducere a obligației de a acționa corectiv, prompt și responsabil ori de câte ori se constată încălcări ale legalității și regularității în efectuarea unor operațiuni sau în realizarea unor activități în mod neeconomic, ineficace sau ineficient.

Scanned with OKEN Scanner

Cerinţele specifice presupun următoarele:

- ✓ reflectarea în documente scrise a organizării controlului intern, a tuturor operaţiunilor instituţiei şi a tuturor evenimentelor semnificative, precum şi înregistrarea şi păstrarea în mod adecvat a documentelor, astfel încât acestea să fie disponibile cu promptitudine pentru a fi examinate de către cei în drept;
- ✓ înregistrarea de îndată şi în mod corect a tuturor operaţiunilor şi evenimentelor semnificative;
- ✓ asigurarea aprobării şi efectuării operaţiunilor exclusiv de către persoane special împuternicite în acest sens;
- ✓ separarea atribuţiilor privind efectuarea de operaţiuni între persoane, astfel încât atribuţiile de aprobare, control şi înregistrare să fie, într-o măsură adecvată, încredinţate unor persoane diferite;
- ✓ asigurarea unei conduceri competente la toate nivelurile;
- ✓ accesarea resurselor şi documentelor numai de către persoane îndreptăţite şi responsabile în legătură cu utilizarea şi păstrarea lor.

Respectarea reglementărilor financiar-contabile în activitatea desfăşurată de către agenţii economici în legătură cu îndeplinirea obligaţiilor acestora faţă de stat, intră sub incidenţa controlului financiar de stat, exercitat de Ministerul Finanţelor.

Controlul financiar al statului, în legătură cu agenţii economici are ca obiective:

- ➢ **administrarea şi utilizarea fondurilor** acordate de la buget pentru cheltuieli de funcţionare şi întreţinere a unităţilor finanţate de la buget;
- ➢ **utilizarea fondurilor** acordate de stat pentru realizarea de investiţii de interes general, subvenţionarea unor activităţi produse şi pentru alte destinaţii prevăzute de lege;
- ➢ **folosirea mijloacelor şi a fondurilor din dotare** şi respectarea reglementărilor financiar-contabile în activitatea regiilor autonome şi a societăţilor comerciale cu capital de stat;
- ➢ **exactitatea şi realitatea înregistrărilor în evidenţe contabile** şi actele de constituire a societăţilor comerciale şi a celorlalţi agenţi economici, urmărind stabilirea corectă şi îndeplinirea integrală şi la termen a tuturor obligaţiilor financiare şi fiscale faţă de stat.

Organul central al puterii executive care aplică strategia şi programul guvernului în domeniul orientării economiei şi finanţelor publice este Ministerul Finanţelor Publice. El îndrumă metodologic, coordonează şi supraveghează asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice şi în administrarea patrimoniului public. Ministerul Finanţelor efectuează, prin aparatul specializat, în numele statului, controlul respectării reglementărilor financiar – contabile în activitatea desfăşurată de regiile autonome, societăţile

Scanned with OKEN Scanner

comerciale şi alţi agenţi economici, în legătură cu îndeplinirea obligaţiilor faţă de stat;acţionează operativ pentru prevenirea şi combaterea fraudelor contravenţiilor şi infracţiunilor la regimul fiscal şi vamal. Controlul financiar de stat este organizat şi funcţionează în cadrul Ministerul Finanţelor.

În subordinea Ministerului Finanţelor Publice funcţionează Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, organ de specialitate al administraţiei publice centrale, instituţie publică cu personalitate juridică.

3.5 Activităţi de control intern

Activitatea de management a entităţilor publice şi societăţilor comerciale presupune evidenţa strictă a patrimoniului şi a tuturor operaţiunilor cu efectuarea acestuia. Evidenţa şi controlul apar astfel ca o necesitate obiectivă ale unei activităţi economico-sociale bazate pe **principiul gestiunii economice şi al eficacităţii.**

Documentele primare sau actele justificative reprezintă sursele de bază ale sistemului de informaţii de care dispun entităţile publice şi societăţile comerciale. O imagine fidelă a activităţii economice şi financiare a întreprinderii se obţine dacă sursele de informaţii sunt reale, legale, corecte şi de calitate. De aceea pentru a îndeplini aceste atribute, documentele primare trebuie să întrunească anumite condiţii.

Condiţiile minime ce trebuiesc îndeplinite de un document justificativ sunt următoarele:

a) denumirea documentului;
b) denumirea şi sediul persoanei juridice care întocmeşte documentul;
c) numărul şi data întocmirii acestuia;
d) menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiunii economice (când este cazul);
e) conţinutul operaţiunii economice şi dacă este cazul temeiul legal al efectuării acesteia;
f) datele cantitative şi valorice ale operaţiunilor efectuate;
g) numele şi prenumele precum şi semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat după caz;
h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operaţiunilor efectuate.

Documentele justificative care atestă efectuarea operaţiilor economice şi financiare trebuie reflectate în contabilitate în conturile analitice şi sintetice dar şi în registrele de contabilitate, pentru a permite prelucrarea şi controlul datelor înregistrate.

Fişele de cont sunt documente contabile deschise pentru fiecare element patrimonial şi pot fi analitice şi sintetice.

Scanned with OKEN Scanner

Conform legii contabilităţii, registrele obligatorii sunt:

- registrul jurnal;
- registrul inventar;
- cartea mare.

Legea nr. 441/2006 care modifică legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, prevede în plus existenţa pentru societăţile pe acţiuni a următoarelor registre:

- un registru al acţionarilor;
- un registru al şedinţelor şi deliberărilor adunărilor generale;
- un registru al şedinţei şi deliberărilor consiliului de administraţie (directorat, consiliu de supraveghere);
- un registru al deliberărilor şi constatărilor făcute de cenzori şi după caz de auditorii interni, în exercitarea mandatului lor;
- un registru al obligaţiunilor.

Toate aceste documente trebuie verificate, controlate de către cei abilitaţi. Controlul documentelor poate îmbrăca mai multe forme: controlul autenticităţii documentelor, controlul exactităţii întocmirii şi valabilităţii lor, controlul efectuării corecte a calculelor, controlul legalităţii, controlul eficienţei şi economicităţii.

Controlul autenticităţii documentelor presupune verificarea întocmirii lor cu respectarea condiţiilor legale, având ca obiective:

- modul de folosire al formularelor tipizate;
- justeţea întocmirii şi completarea cu toate elementele necesare;
- completarea corectă a datelor, existenţa eventualelor falsificări şi ştersături cum ar fi transformarea cifrelor, adăugirilor în text, corecturi nesemnate;
- existenţa semnăturilor originale ale persoanelor în drept să dispună, execute ori controleze operaţiile respective, precum şi ale persoanelor care au eliberat sau primit valori;
- concordanţa semnăturilor respective cu semnăturile aceloraşi persoane de pe alte documente sau cu specimenele de semnături.

Neîndeplinirea unuia sau mai multor obiective, constituie elemente prin lipsa cărora documentele îşi pierd forţa lor juridică.

Controlul exactităţii întocmirii şi valabilităţii documentelor se realizează în raport de momentul şi condiţiile procedurii operaţiilor economice şi financiare pe care le consemnează. Documentele care reflectă operaţii patrimoniale, generatoare de drepturi şi obligaţii, se întocmesc la termenele stabilite şi cu respectarea condiţiilor legale, iar neîndeplinirea acestor condiţii lezează autenticitatea şi pune sub semnul îndoielii exactitatea şi valabilitatea lor.

Controlul efectuării corecte a calculelor, are menirea să obţină siguranţa aplicării juste a preţurilor şi tarifelor şi a stabilirii totalurilor în documente, să

Scanned with OKEN Scanner

înlăture erorile de calcul care pot denatura conţinutul operaţiilor economice şi financiare.

Controlul legalităţii documentelor are la bază principiul conform căruia este necesar să se respecte prevederile tuturor actelor normative. Acest control urmăreşte ca documentele să fie întocmite cu respectarea normelor legale privind disciplina financiară. De aceea, conţinutul documentelor justificative se confruntă cu prevederile legale în vigoare şi se stabileşte concordanţa între ele. **Baza legală** a acestui control o constituie legile, hotărârile de guvern, ordonanţele de urgenţă, ordinele, instrucţiunile, deciziile conducerii întreprinderii, alte materiale care servesc drept criteriu pentru stabilirea legalităţii şi justeţei operaţiilor efectuate.

Controlul eficienţei operaţiilor economice şi financiare are în vedere elemente mai complexe luând în considerare 3 elemente: necesitatea, economicitatea şi oportunitatea operaţiunilor.

Controlul necesităţii vizează gradul de utilitate a operaţiilor, consumurilor sau cheltuielilor consemnate în documente, astfel încât să se înlăture risipa, cheltuielile inutile, operaţiile fără eficienţă.

Controlul economicităţii verifică dacă operaţia economică este necesară din punct de vedere al activităţii unităţii, dacă s-au folosit mijloace de transport cele mai convenabile, dacă prin efectuarea operaţiei se obţine un avantaj economic-financiar.

Controlul oportunităţii are în vedere dacă momentul ales şi locul stabilit pentru executarea operaţiunilor sunt cele mai corespunzătoare, atât din punct de vedere economic, cât şi pentru buna desfăşurare a activităţii.

Activităţile de control intern stabilite în vederea implementării, care vor fi identificate prin utilizarea chestionarelor de control intern (CCI), dau coerenţă sistemului de control intern şi pot fi grupate în următoarele şase categorii:

- obiectivele;
- mijloacele;
- sistemele de informare;
- organizarea;
- procedurile;
- supervizarea.

a) **Obiectivele** reprezintă pentru responsabilul funcţiei (activităţii) prima îndatorire pe care trebuie să o îndeplinească după precizarea obiectului misiunii sale, ceea ce înseamnă fixarea unei politici de acţiune.

b) **Mijloacele** permit responsabilului realizarea obiectivelor. O problemă care trebuie care trebuie să fie în permanenţă în atenţia managerilor este aceea a adaptării mijloacelor la obiectivele fixate. În multe situaţii analiza acestor

Scanned with OKEN Scanner

probleme a scos la iveală grave nereguli, surse inevitabile de eşecuri şi de ineficacitate.

c) **Sistemele de informare** pe care le găsim în cadrul tuturor activităţilor ca un sistem integrat al întreprinderii, sunt constituite atât din sisteme informaţionale, cât şi din sisteme informatice. Sistemele informaţionale vizează toate activităţile, trebuie să fie constituite pentru a permite un control eficient al acestora şi includ şi sistemele de informare financiar-contabile. Sistemele informatice reprezintă partea automatizată din cadrul sistemului informaţional, iar în activitatea auditorilor, obiectivele de sine stătătoare.

d) **Organizarea** este o problemă fundamentală a managementului, iar practica demonstrează că nu există modele care pot fi aplicate, din cauza diversităţii mari a entităţilor, naturii activităţii desfăşurate, structurii juridice etc. şi nu în ultimul rând din cauza culturii organizaţionale.

e) **Procedurile şi modalităţile de lucru** ale entităţii trebuie să fie definite şi formalizate pentru toate procesele şi activităţile care se desfăşoară în organizaţie. În prezent trebuie să realizăm că ne aflăm în mileniul al treilea, nu mai putem lucra cu manageri care ştiu totul pentru că realizează acele activităţi de 10 sau 20 de ani sau cu subalterni care nu ştiu ce urmează să efectueze până nu comunică şeful.

f) **Supervizarea** este o activitate de control intern, adesea omisă chiar de cei în responsabilitatea cărora se găseşte. Mulţi manageri îi evaluează pe subordonaţi pe baza încrederii pe care o au în aceştia, neţinând cont că supervizarea nu este sinonimă cu „lipsa de încredere" şi adesea contribuie la creşterea acesteia.

3.6. Evaluarea şi comensurarea resurselor într-o entitate

Controlul previne efectuarea unor cheltuieli ilegale, ineficiente şi inoportune, contribuie la repararea pagubelor aduse patrimoniului public, precum şi la instaurarea disciplinei şi ordinii în gestionarea valorilor materiale şi băneşti.

Câştigarea treptată de către economia românească a unui statut de economie de piaţă, dat fiind modificările care s-au produs în domeniul economic, au făcut necesară remodelarea instituţiei controlului în aşa fel încât restructurarea acestuia să servească la stabilirea unor criterii de eficienţă proprii economiei de piaţă în condiţii de legalitate.

Asigurarea resurselor financiare necesare statului se realizează prin sistemul fiscal, respectiv prin cele două funcţii principale ale acestuia, funcţia socială şi funcţia de control.

Controlul fiscal, prin pârghiile oferite de sistemul fiscal sub forma impozitelor şi taxelor, penetrează activităţile agentului economic stabilind modul în care acesta respectă legalitatea şi dacă desfăşoară o activitate economică şi socială eficientă.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul economic şi controlul financiar – fiscal presupun pe lângă verificarea documentelor care atestă modul cum au fost onorate obligaţiile fiscale, şi o analiză financiară prin care se determină starea de performanţă a agenţilor economici verificaţi.

Prin analiză realizată cu ajutorul indicatorilor economici se pot identifica disfuncţionalităţile existente în gestionarea patrimoniului, fundamentându-se strategia de menţinere în mediul concurenţial şi dezvoltarea activităţilor eficiente.

Cea mai importantă sursă informaţională pentru realizarea unei analize financiare pertinente o constituie situaţiile financiare (bilanţul contabil, contul de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de numerar, situaţia modificării capitalurilor proprii, anexele), analiză care permite identificarea măsurilor ce trebuie întreprinse pentru menţinerea echilibrului financiar.

Eficienţa financiar-fiscală a controlului este dată de gradul de conformare a contribuabililor, de contribuţia lor la îmbunătăţirea cadrului legislativ, de posibilitatea de a se face înţeles ca un atribut al statului în realizarea veniturilor necesare satisfacerii nevoilor generale ale societăţii, fără a se lega interesele şi afecta nevoile individuale ale acestora.

Controlul intern reprezintă ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entităţii publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanţa cu obiectivele acesteia şi cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient şi eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele şi procedurile.

Controlul intern are următoarele obiective generale:[6]

- ✓ realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuţiilor instituţiilor publice, stabilite în concordanţă cu propria lor misiune, în condiţii de regularitate, eficacitate, economicitate şi eficienţă;
- ✓ protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei;
- ✓ respectarea legii, a reglementarilor şi deciziilor conducerii;
- ✓ dezvoltarea şi întreţinerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare şi difuzare a datelor şi informaţiilor financiare şi de conducere, precum şi a unor sisteme şi proceduri de informare publica adecvata prin rapoarte periodice.

Conducătorul instituţiei publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea şi perfecţionarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor şi criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerinţele generale şi specifice de control intern.

---

[27] Legea 119/1999 privind controlul intern si controlul financiar preventiv.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a satisface cerinţele generale şi specifice de control intern, conducătorul instituţiei publice asigură:

- elaborarea structurilor organizatorice;
- aprobarea reglementărilor metodologice;
- aplicarea procedurilor de evaluare;
- perfecţionarea criteriilor de evaluare.

Controlul intern nu se organizează ca un compartiment distinct în cadrul entităţii, el regăsindu-se în structura fiecărei funcţii a managementului, a fiecărei activităţi şi este în responsabilitatea fiecărui angajat. Fiecare răspunde de controlul său intern. Managementului de linie, respectiv şefilor de compartimente, în afara propriului control intern, îi mai revin şi alte atribuţii de control pe care poate să le diminueze sau să le dezvolte în funcţie de evoluţia riscurilor în entitatea pe care o conduce.

Sistemul de control intern din entităţi cuprinde mai multe controale, şi nume: autocontrolul, controlul mutual, controlul ierarhic, controlul partenerial, controale de calitate şi controlul financiar preventiv, inventarierea patrimoniului, controlul contabil, controlul financiar, inspecţii.

Orice agent economic, orice organizaţie şi orice alt organism lucrativ este vital interesat să cunoască operativ şi să sporească continuu gradul de eficienţă cu care sunt gospodărite şi utilizate resursele materiale, financiare şi umane de care dispune. Pentru a supravieţui într-o lume a concurenţei fiecare întreprindere, indiferent de natura acesteia, trebuie să măsoare cu discernământ fiecare leu cheltuit şi fiecare gram de energie consumată, urmărind obţinerea unor rezultate cât mai performante, cu eforturi şi cheltuieli cât mai reduse. Aceloraşi rigori trebuie să li se supună şi instituţiile publice, care acuză adesea modestia alocaţiilor bugetare, în raport cu dimensiunile şi evoluţia standardelor de cheltuieli. Nici organismele administrative sau cele de asigurare şi protecţie socială nu dispun de bugete prea confortabile, care să le permită cheltuirea fără restricţii a fondurilor alocate de stat, sau de colectivităţile locale.

Componentă de bază a managementului modern, controlul asigură cunoaşterea operativă a modului în care se desfăşoară activităţile economice şi sociale, respectarea disciplinei economice, financiare şi contractuale, prevenirea dezechilibrelor în economie. Rolul controlului economic-financiar se manifestă îndeosebi în trei direcţii principale, ce corespund, de fapt, celor trei grupe mari de interese care intervin în societate.

Controlul financiar exercitat de către stat este cunoscut şi recunoscut pentru rigoarea cu care veghează ca toate activităţile, operaţiunile şi tranzacţiile să se desfăşoare în conformitate cu normele juridice în vigoare şi să nu fie sustrase de la plata impozitelor sau taxelor datorate bugetului. Evident, acest control apără în primul rând interesele statului şi ale instituţiilor sale.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul economic-financiar îndeplineşte un rol social activ, contribuind la apărarea şi consolidarea patrimoniului public şi privat, la instaurarea ordinii şi disciplinei în lumea afacerilor, la corecta informare reciprocă, la stimularea performanţelor economice şi rentabilităţii agenţilor economici. Controlul şi expertiza au în primul rând un rol preventiv, urmărind să preîntâmpine dezechilibrele sau producerea unor stări de lucruri neconforme.

Controlul dobândeşte o însemnătate deosebită, fiind exercitat în virtutea dreptului inalienabil al societăţii de a-şi apăra interesele sale generale, fundamentale. Prin intermediul controlului societatea îşi manifestă exigenţele ei, omologând numai acele rezultate care îndreptăţesc eforturile depuse.

Controlul asigură cunoaşterea temeinică şi detaliată a realităţilor economico-sociale, însă el trebuie să facă şi judecăţi de valoare sau de conformitate, interpretând stările de lucruri sau realităţile constatate printr-o raportare continuă a acestora la **obiectivele de atins**, normele fixate anticipat sau regulile de desfăşurare prestabilite.

Activitatea de control presupune cel puţin trei elemente esenţiale denumite simbolic prin „cei 3 c": **cunoaşterea** stărilor de lucru ideale, **constatarea** realităţii practice şi **compararea** acestora. O analiză mai amănunţită poate avea mai multe **5 etape**:

- stabilirea situaţiei ideale;
- precizarea toleranţelor admise;
- determinarea situaţiei reale;
- compararea situaţiei ideale cu cea reală;
- formularea concluziilor.

Stabilirea situaţiei ideale se realizează pe baza programelor, planurilor, normelor sau normativelor, sarcinilor concrete, devizelor, modelelor, organigramelor, liniilor directoare, criteriilor de rezolvare, previziunilor.

Precizarea toleranţelor admise, presupune stabilirea devierilor sau abaterilor maxime de la situaţia ideală, care sunt permise în desfăşurarea activităţii şi care trebuie cunoscute anticipat.

Determinarea situaţiei reale, existentă la un moment dat sau rezultată după executarea integrală a sarcinilor, constatată direct sau indirect de către organele de control.

Compararea celor două situaţii (ideală sau reală) are drept scop stabilirea abaterilor sau diferenţelor între ele. Eventual se pot avea în vedere aici şi unele toleranţe admise.

Formularea concluziilor ce se desprind din acţiunea de control presupune interpretarea abaterilor şi precizarea semnificaţiei lor, dar poate cuprinde şi propunerea sau adoptarea schimbărilor (măsurilor) ce se impun.

În domeniul economic, controlul vizează cele trei laturi de bază ale activităţilor ce se desfăşoară în unităţile patrimoniale: latura tehnică sau

Scanned with OKEN Scanner

profesională, latura economică, latura financiară. Corespunzător acestor trei laturi, vom avea un control tehnic, un control economic şi un control financiar, ale căror sarcini de bază vizează măsurarea cu discernământ a eforturilor şi efectelor, prevenirea dezechilibrelor şi aprecierea realistă a stărilor calitative.

Controlul tehnic se referă la aspectele tehnologice ale proceselor de producţie şi circulaţie sau parametrii mijloacelor materiale implicate în desfăşurarea activităţii.

Controlul economic urmăreşte activitatea de producţie şi gestionară, randamentele cu care sunt utilizaţi factorii de producţie, dar şi realizarea integrală şi la timp a obiectivelor propuse.

Controlul financiar acţionează în sfera relaţiilor financiare, fiscale şi de credit, urmărind cu prioritate constituirea şi utilizarea fondurilor la toate nivelurile economiei naţionale şi asigurarea unei eficienţe maxime. Controlul financiar are ca obiective următoarele:

- elaborarea bugetelor de venituri şi cheltuieli şi execuţia acestora;
- rentabilizarea activităţilor, produselor şi sectoarelor;
- asigurarea capacităţii de plată;
- creşterea resurselor proprii de finanţare;
- integritatea patrimoniului, prevenirea, descoperirea şi recuperarea pagubelor suferite;
- lichidarea cheltuielilor supradimensionate şi stoparea cazurilor de risipă;
- respectarea disciplinei financiare şi fiscale.

Pentru a avea o **eficienţă ridicată** controlul financiar trebuie să se caracterizeze prin operativitate şi promptitudine. De asemenea, controlul financiar îndeplineşte un rol educativ, prin urmărirea respectării de către toţi cetăţenii a legilor ţării, dar şi un caracter constructiv, concretizat în obligarea organelor de control să sprijine, în calitatea lor de specialişti, unităţile şi activităţile controlate, indicându-le căile legale de urmat pentru prevenirea, identificarea şi lichidarea propriilor neajunsuri.

Esenţa controlului financiar în prezentarea sistematică constă în faptul că acesta se manifestă în forme specifice, dimensionate şi reglate prin dispoziţiile normative în vigoare, având atributul să urmărească dacă activitatea economică şi socială se desfăşoară în concordanţă cu programele fixate, după ordinele şi dispoziţiile date.

Controlul financiar vizează şi **relaţiile financiare ale întreprinderii cu exteriorul**, cu mediul economic, administrativ şi social în care aceasta îşi desfăşoară activitatea. Această formă de control se realizează de către organele proprii de control ale unităţii patrimoniale, în special cu ajutorul indicatorilor valorici, existând însă şi un control extern exercitat de organe specializate ale statului sau altor organisme publice.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul financiar, îndeplineşte **două categorii** de funcţii prin intermediul cărora se asigură realizarea sarcinilor, ce revin actului de control: funcţii cu caracter general şi funcţii cu caracter particular.

Funcţii controlului financiar sunt următoarele:

Funcţia de evaluare are drept obiectiv estimarea realităţii faptului economic a situaţiei existente la momentul exercitării controlului în condiţii normale de legalitate şi eficienţă.

Funcţia preventivă are ca obiectiv preîntâmpinarea producerii unor deficienţe sau încălcări ale disciplinei financiare, lucru posibil prin identificarea la timp a factorilor sau cauzelor generatoare de rezultate negative.

Funcţia de documentare este o funcţie cognitivă menită să asigure cunoaşterea cantitativă şi calitativă a problemelor ce fac obiectul activităţii de control.

Funcţia recuperatorie rezultă din rolul controlului de a descoperi şi recupera pagubele şi a lua măsuri împotriva persoanelor vinovate. Este în acelaşi timp o funcţie corectivă, întrucât se îndreaptă erorile comise, se recuperează prejudiciile create.

Funcţia de reglare conform căreia controlul realizează coordonarea şi sincronizarea acţiunilor individuale, adaptarea mijloacelor şi metodelor de lucru astfel încât, rezultatele să fie cât mai apropiate de obiectivele propuse.

Funcţia de certificare este localizată la nivelul auditului intern a întreprinderii, iar misiunea principală constă în certificarea procedurilor de control existente în întreprindere, a coerenţei şi corectitudinii aplicării lor.

Funcţia previzională presupune stabilirea tendinţelor evolutive ale entităţilor patrimoniale, pe baza analizei întreprinse prin acţiunea de control.

Funcţia de diagnosticare a erorilor financiare se stabileşte pe baza abaterilor caracteristice surprinse de organul de control, abateri ce pun în pericol activitatea agentului economic.

Controlul ierarhic se manifestă prin **controlul persoanelor cu funcţii de conducere** asupra activităţii ce o desfăşoară personalul din subordine, potrivit atribuţiilor şi răspunderilor încredinţate.

Caracteristica **controlului concomitent** are valenţe atât cuprinzătoare, adică un caracter de permanenţă, ceea ce înseamnă că, de fapt, acest control se manifestă în fiecare moment, fără excepţie, al activităţii financiar-contabile. Chiar dacă nu are la bază o dispoziţie normativă expresă, care să-l individualizeze ca atare, controlul financiar ierarhic concomitent se exercită de principiu în baza prevederilor legale privind activitatea financiar-contabilă. Acest control financiar concomitent derivă şi în celelalte dispoziţii normative privitoare la finanţele publice, fiscalitate, valutare şi monetare, lucrări pentru realizarea şi asupra cărora persoanele care conduc activitatea financiar-contabilă exercită un control permant.

Scanned with OKEN Scanner

Control financiar ulterior presupune că activitatea de control se efectuează după derularea unei etape a unei activităţi.

Controlul financiar preventiv activitatea prin care se verifica legalitatea şi regularitatea operaţiunilor efectuate pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, înainte de aprobarea acestora. Urmăreşte să preîntâmpine încălcarea dispoziţiilor legale în vigoare şi producerea de pagube şi se exercită asupra documentelor care conţin operaţiile de utilizare a fondurilor sau din care rezultă drepturi sau obligaţii patrimoniale.

Controlul financiar de gestiune, la rândul său, ca formă ulterioară de control verifică respectarea dispoziţiilor legale privitoare la gestionarea şi gospodărirea mijloacelor materiale şi băneşti, pe baza documentelor înregistrate în contabilitate şi a documentelor din evidenţa tehnico-operativă.

Clasificări ale controlului:

a) după natura activităţii controlate şi obiectivele urmărite, avem:
- ➢ control tehnic;
- ➢ control economic;
- ➢ control juridic;
- ➢ control legislativ;
- ➢ control comercial control al calităţii produselor;
- ➢ control financiar;
- ➢ control sanitar

b) după nivelul la care se exercită:
- • control macroeconomic;
- • control microeconomic;

b) după gradul de apropiere al controlului de activitatea controlată:
- ✓ control direct;
- ✓ control indirect;
- ✓ autocontrol;
- ✓ control mutual;

b) după sfera şi conţinutul lui:
- ▪ control complet;
- ▪ control total;
- ▪ control parţial;
- ▪ control prin sondaj.

3.7. Organizarea controlului intern

3.7.1. Armonizarea controlului intern cu acquis-ul comunitar

Preluarea acquis-ului comunitar în legislaţia naţională reprezintă a treia categorie de criterii pentru aderarea la Uniunea Europeana (stabilite de Consiliul

Scanned with OKEN Scanner

European de la Copenhaga în iunie 1993), după criteriile politice şi economice şi ea se realizează prin intermediul armonizării legislative.

Acquis-ul comunitar este legat, în principal, de piaţa internă unică, respectiv de cele patru libertăţi fundamentale (mărfuri, persoane, servicii şi capitaluri), dar şi de politicile comune ce derivă din ele (agricultură, comerţ, concurenţă, transport).

Controlul este apreciat şi recunoscut în Uniunea Europeană, fiind unul din obiectivele care se monitorizează şi care face parte integrantă din negocierile care au loc în vederea integrării în aceasta familie europeană. Importanţa şi rolul lui fac obiectul **„Capitolului 28: Controlul financiar".**

Acquis-ul referitor la acest capitol este format, în mare parte, din principii generale, acceptate pe plan internaţional şi în Uniunea Europeana, privind controlul financiar public intern, ce trebuie transpuse în sistemele de audit şi de control din întregul sector public.

Acquis-ul necesită existenţa unor:

- sisteme de control şi management financiar eficace şi transparente;
- sisteme funcţionale independente de audit intern;
- unităţi centrale de amortizare pentru aceste doua domenii, care să fie responsabile pentru coordonarea şi armonizarea metodologiilor;
- un audit extern independent pentru sistemele de control financiar public intern din sectorul public (instituţia supremă de audit);
- un mecanism de control financiar adecvat pentru fondurile Uniunii Europene care să aibă capacitatea administrativă pentru a putea proteja în mod eficient şi corespunzător interesele financiare ale Comisiei Europene.

În decembrie 2004, Ministerul Finanţelor Publice a înfiinţat o unitate centrală de armonizare pentru sistemele de management financiar şi control, în plus faţă de cea, deja funcţională, pentru auditul public intern. Standardele de control intern au fost adoptate şi distribuite în luna iulie 2005.

În data de 21.10.2005, a avut loc lansarea Proiectului PPA 04/RN/9/1 „Dezvoltarea sistemelor de management financiar şi control în cadrul sectorului public", finanţat de Guvernul Olandei, beneficiar fiind Ministerul Finanţelor Publice, prin Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control (UCASMFC).

Obiectivele principale ale acestui proiect sunt:

- oferirea de asistenţă sectorului public pentru implementarea acquis-ului comunitar sau a politicilor de aderare;
- crearea de relaţii de lungă durată între instituţiile guvernamentale din Olanda şi cele din ţările cărora li se oferă asistenţă.

România trebuie să-şi sporească eforturile în domeniul **controlului financiar.** Întreaga capacitate operaţională trebuie să fie, în mod considerabil întărită, pentru a se asigura un management corect şi eficace al fondurilor comunitare.

Scanned with OKEN Scanner

România trebuie să accelereze acreditarea pentru sistemul de Implementare Descentralizat Extins pentru Phare şi ISPA. Sunt necesare eforturi susţinute pentru a garanta protejarea intereselor financiare ale Uniunii Europene şi pentru a creşte, în mod semnificativ, capacitatea de management şi control.

Rezultatele proiectului vor influenta atât activităţile curente ale persoanelor care lucrează în cadrul UCASMFC, cât şi cele ale persoanelor desemnate, de conducătorul instituţiei publice, să exercite activitatea de control financiar preventiv propriu.

Importanţa unor proiecte de acest gen, este deosebită din punct de vedere al introducerii sistemelor de management financiar şi control, a noii abordări a responsabilităţii manageriale şi implementării unui nou mod de gândire şi acţiune la nivelul administraţiei publice centrale.

Obiectivele, acţiunile, responsabilităţile, termenele, precum şi alte componente ale masurilor respective sunt cuprinse în programe de dezvoltare a sistemelor de control managerial, elaborate la nivelul fiecărei entităţi publice.

Acquis-ul comunitar în domeniul controlului intern este alcătuit, în mare măsură, din principii generale de bună practică, acceptate pe plan internaţional şi în Uniunea Europeană.

Modalitatea în care aceste principii se transpun în sistemele de management/control intern este specifică fiecărei ţări, ţinând cont de condiţiile constituţionale, administrative, legislative, culturale.

În contextul principiilor generale de bună practică care compun *acquis*-ul comunitar, controlului i se asociază o accepţiune mult mai largă, acesta fiind privit ca o funcţie managerială, şi nu ca o operaţiune de verificare. Prin funcţia de control, managementul constată abaterile rezultatelor de la obiective, analizează cauzele care le-au determinat si dispune masurile corective sau preventive ce se impun.

Conducătorii entităţilor publice sunt obligaţi să constituie prin act de decizie internă, structuri cu atribuţii în vederea monitorizării, coordonării şi îndrumării metodologice cu privire la sistemele proprii de control managerial.

Obiectivele standardelor este de a crea un model de control managerial uniform şi coerent, determinând un sistem de referinţă, în raport cu care se evaluează sistemele de control intern, se identifică zonele şi direcţiile de schimbare.

Standardele de control intern definesc un minimum de reguli de management, pe care toate entităţile publice trebuie să le urmeze.

Stabilirea sistemelor de control intră în responsabilitatea managementului fiecărei entităţi publice şi trebuie să aibă la bază standardele, elaborate de Ministerul Finanţelor Publice. Sistemele de control managerial trebuie dezvoltate ţinând cont de specificul legal, organizaţional, de personal, de finanţare al fiecărei entităţi publice în parte.

Scanned with OKEN Scanner

La elaborarea standardelor interne s-a ţinut cont de experienţa în domeniu a Comisiei Europene, INTOSAI, Comitetului Entităţilor publice de Sponsorizare a Comisiei Treadway (COSO) Institutului Canadian al Contabililor Autorizaţi (COCO).

Standardele sunt grupate în cadrul a cinci elemente-cheie ale controlului managerial: mediul de control, performanţa şi managementul riscului, informarea şi comunicarea, activităţile de control, auditarea şi evaluarea.

Mediul de control grupează problemele legate de organizare, managementul resurselor umane, etică, deontologie şi integritate.

Performanţa şi managementul riscurilor cuprinde problematica managementului legată de fixarea obiectivelor, planificare (planificarea multianuală), programare (planul de management) şi performanţa (monitorizarea performanţei).

Informarea si comunicarea. În această secţiune sunt grupate problemele ce ţin de crearea unui sistem informaţional adecvat şi a unui sistem de rapoarte privind execuţia planului de management, a bugetului, a utilizării resurselor, semnalarea abaterilor. De asemenea, conservarea şi arhivarea documentelor trebuie avută în vedere.

Activităţi de control reprezintă un element-cheie al controlului managerial se focalizează asupra:

- documentării procedurilor;
- continuităţii operaţiunilor;
- înregistrării excepţiilor (abaterilor de proceduri);
- separării atribuţiilor;
- supravegherii (monitorizării).

Auditarea şi evaluarea priveşte dezvoltarea capacităţii de evaluare a controlului managerial, în scopul asigurării continuităţii procesului de perfecţionare a acestuia.

3.7.2. Standardele controlului intern

Având în vedere angajamentele asumate de România în cadrul capitolului 28 „Control financiar" de negociere cu Uniunea Europeana, luând în considerare prevederile referitoare la controlul financiar din capitolul l2 al Programului de Guvernare în perioada 2005-2008, Ministerul Finanţelor Publice a emis ordinul nr. 946 din 4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului Controlului Intern, cuprinzând standardele de management / control intern la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial.

Fiecare standard este structurat pe **3 componente**:

a) descrierea standardului prezintă trăsăturile definitorii ale domeniului de management la care se referă standardul, domeniu fixat prin titlul acestuia;

Scanned with OKEN Scanner

b) cerinţele generale anunţă direcţiile determinante în care trebuie acţionat, în vederea respectării standardului;
c) referinţele principale listează actele normative reprezentative, care cuprind prevederi aplicabile standardului.

Principalele aspecte ale standardelor de management/control intern sunt prezentate în cele ce urmează.

Standard 1 Etica şi integritatea

Entitatea publică este obligată să asigure condiţiile necesare pentru cunoaşterea de către angajaţi a reglementărilor care guvernează comportamentul acestora, prevenirea şi raportarea fraudelor şi neregulilor.

Cerinţele generale privind etica şi integritatea:

- managerul şi salariaţii trebuie să aibă un nivel corespunzător de integritate profesională şi personală şi să fie conştienţi de importanţa activităţii pe care o desfăşoară;
- managerul prin deciziile sale şi exemplul personal sprijină şi promovează valorile etice şi integritatea profesională şi personală a salariaţilor;
- salariaţii manifestă acel comportament şi dezvoltă acele acţiuni percepute ca etice în entitatea publică;
- managerul şi salariaţii au o abordare pozitivă faţă de controlul financiar.

Standard 2 Atribuţii, funcţii, sarcini

Entitatea publică transmite angajaţilor şi actualizează permanent documentele privind misiunea entităţii, regulamentele interne şi fişa postului.

Cerinţe generale:

- ✓ atribuţiile entităţii publice pot fi realizate numai dacă sunt cunoscute de salariaţi şi aceştia acţionează concertat;
- ✓ fiecare salariat are un rol bine definit stabilit prin fişa postului;
- ✓ sarcinile sunt încredinţate şi rezultatele sunt comunicate numai în raportul manager – salariat – manager;
- ✓ managerii trebuie să identifice sarcinile în realizarea cărora salariaţii pot fi expuşi unor situaţii dificile şi care influenţează în mod negativ managementul entităţii;
- ✓ managerul trebuie să susţină salariatul în îndeplinirea sarcinilor sale.

Standardul 3 Competenţă şi performanţă

Managerul asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredinţează sarcini potrivit competenţelor şi asigură condiţii pentru dezvoltarea capacităţii profesionale a salariatului.

Scanned with OKEN Scanner

Cerinţe generale:

- managerul şi salariaţii au acele cunoştinţe, abilităţi şi experienţă care fac posibilă îndeplinirea eficientă şi efectivă a sarcinilor;
- competenţa angajaţilor şi sarcinile încredinţate trebuie să se afle în echilibru permanent;
- performanţele angajaţilor se evaluează cel puţin o dată pe an şi sunt discutate cu aceştia de către realizatorul raportului;
- competenţa şi performanţa trebuie susţinute de instrumente adecvate (tehnică de calcul, brevete, metode de lucru);
- nivelul de competenţă necesar este cel care constituie premisa performanţei.

Standard 4 Funcţii sensibile

Entitatea publică identifică funcţiile considerate sensibile şi stabileşte o politică adecvată de rotaţie a salariaţilor care ocupă astfel de funcţii. Cerinţe:

a) în entitatea publică se întocmesc:
   - ➢ inventarul funcţiilor sensibile;
   - ➢ lista cu salariaţii care ocupă funcţii sensibile;
   - ➢ planul pentru asigurarea rotaţiei salariaţilor din funcţiile sensibile, astfel încât un salariat să nu activeze într-o astfel de funcţie mai mult de 5 ani;

b) în inventarul funcţiilor sensibile sunt reflectate acele funcţii care prezintă risc semnificativ în raport cu obiectivele;

c) rotaţia personalului se face cu efect minim asupra activităţii entităţii publice a salariaţilor.

Standard 5 Delegare

Managerul stabileşte în scris, limitele competenţelor şi responsabilităţilor pe care le deleagă. Cerinţe:

- ➢ delegarea de competenţe se face ţinând cont de imparţialitatea deciziilor ce urmează a fi luate de persoanele delegate şi de riscurile asociate acestor decizii;
- ➢ salariatul delegat trebuie să aibă cunoştinţa, experienţa şi capacitatea necesară efectuării actului de autoritate încredinţat;
- ➢ asumarea responsabilităţii de către salariatul delegat se confirmă prin semnătură;
- ➢ subdelegarea nu este posibilă fără acordul managerului;
- ➢ delegarea de competenţe nu exonerează pe manager de responsabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Standard 6 Structura organizatorică

Entitatea publică va stabili propria structură organizatorică, competenţele, responsabilităţile, sarcinile şi obligaţia de a raporta pentru fiecare componentă structurală şi informează în scris salariaţii. Cerinţe:

- ❖ competenţa, responsabilitatea, sarcina şi obligaţia de a raporta sunt atribute asociate postului; ele trebuie să fie clare, coerente şi să reflecte elementele avute în vedere pentru realizarea obiectivelor entităţii;
- ❖ competenţa constituie capacitatea de a lua decizii, în limite definite, pentru realizarea activităţilor specifice postului;
- ❖ responsabilitatea reprezintă obligaţia de a îndeplini sarcinile şi se înscrie în limitele ariei de competenţă;
- ❖ raportarea reprezintă obligaţia de a informa asupra realizării sarcinilor.

Standard 7 Obiective

Entitatea publică trebuie să definească obiectivele determinante, legate de scopurile entităţii, precum şi cele complementare, legate de fiabilitatea informaţiilor, conformitatea cu legile, regulamentele şi politicile interne şi să comunice obiectivele definite tuturor salariaţilor şi terţilor interesaţi. Cerinţe:

A. obiectivele generale trebuie să fie în concordanţă cu misiunea entităţii;
B. entitatea publică transpune obiectivele generale în obiective specifice şi în rezultate aşteptate pentru fiecare activitate şi le comunică personalului;
C. obiectivele trebuie astfel definite încât să răspundă cerinţelor „SMART" (prescurtat din limba engleză: S – specifice, precise; M – măsurabile şi verificabile; A – necesare; R – realiste; T – cu termene de realizare);
D. fixarea obiectivelor reprezintă atributul managementului, iar responsabilitatea realizării acestora revine atât managementului cât şi salariaţilor;
E. multitudinea şi complexitatea obiectivelor impune utilizarea unor criterii diverse de grupare, cu scopul de a facilita concretizarea responsabilităţilor şi răspunderilor.

Standard 8 Planificare

Entitatea publică întocmeşte planuri prin care se pun în concordanţă activităţile necesare pentru atingerea obiectivelor cu resursele maxim posibil de alocat, astfel încât riscurile de a nu realiza obiectivele să fie minime. Cerinţe:

A) Planificarea este una din funcţiile esenţiale ale managementului;
B) Planificarea se referă la repartizarea resurselor, pornind de la stabilirea nevoilor pentru realizarea obiectivelor;

Scanned with OKEN Scanner

C) Planificarea este un proces continuu, ceea ce imprimă planului un caracter dinamic; schimbarea obiectivelor impune actualizarea planului;

D) Gradul de structurare a procesului de planificare variază în funcţie de diverşi factori: mărimea entităţii publice, structura decizională a acesteia, necesitatea aprobării formale a unor activităţi;

E) În funcţie de orizontul de timp, avem planuri anuale şi multianuale;

F) Specific planificării multianuale este stabilirea unei succesiuni de măsuri ce trebuie luate pentru atingerea obiectivelor.

Standard 9 Coordonare

Pentru atingerea obiectivelor, deciziile şi acţiunile componentelor structurale ale entităţii publice trebuiesc coordonate, în scopul asigurării convergenţei şi coerenţei acestora. Cerinţe:

A) managementul asigură coordonarea deciziilor şi acţiunilor compartimentelor structurale ale entităţii publice;

B) atunci când necesităţile o impun se pot organiza structuri specializate, care să sprijine managementul în activitatea de coordonare;

C) coordonarea influenţează decisiv rezultatele interacţiunii dintre salariaţi în cadrul raporturilor profesionale;

D) salariaţii trebuie să ţină cont de consecinţele deciziilor lor şi ale acţiunilor lor asupra întregii entităţi publice;

E) coordonarea eficientă presupune consultări prealabile, atât în cadrul structurilor unei entităţi, cât şi între structurile respective.

Standard 10 Monitorizarea performanţelor[28]

Entitatea publică asigură, pentru fiecare politică şi activitate, monitorizarea performanţelor, utilizând indicatori cantitativi si calitativi relevanţi, inclusiv cu privire la economicitate, eficientă şi eficacitate. Cerinţe:

A. managementul trebuie să primească sistematic raportări asupra desfăşurării activităţii;

B. managementul evaluează performanţele, constatând eventuale abateri de la obiective, în scopul luării măsurilor corective ce se impun;

C. sistemul de monitorizare a performanţei este influenţat de mărimea şi natura entităţii publice, de modificarea obiectivelor sau/şi a indicatorilor, de modul de acces al salariaţilor la informaţii.

[28] Monitorizarea performanţelor presupune supravegherea, urmărirea de către aparatul de conducere al entităţii publice, prin intermediul unor indicatori relevanţi, a performanţelor activităţii aflate în coordonare.

Scanned with OKEN Scanner

Standard 11 Managementul riscului[29]

Entitatea publică analizează sistematic, cel puţin o data pe an, riscurile legate de desfăşurarea activităţilor sale, elaborează planuri corespunzătoare, în direcţia limitării posibilelor consecinţe ale acestor riscuri, şi numeşte salariaţii responsabili în aplicarea planurilor respective. Cerinţe:

1. orice acţiune sau inacţiune prezintă un risc de nerealizare a obiectivelor;
2. riscurile sunt acceptabile, dacă măsurile care vizează evitarea acestora nu se justifică în plan financiar;
3. riscurile semnificative apar şi se dezvoltă datorită:
   - managementului inadecvat al raporturilor dintre entitatea publică şi mediile în care acestea acţionează;
   - unor sisteme de conducere centralizate excesiv;
4. un sistem de control intern eficient presupune implementarea în entitatea publică a managementului riscurilor; managementul riscurilor cuprinde o gamă largă de activităţi riguros definite şi organizate, plecând de la condiţiile de existenţă şi obiectivele fundamentale ale entităţii publice, precum şi analiza factorilor de risc într-o concepţie de funcţionarea optimă şi eficientă):
5. managerul are obligaţia creării şi menţinerii unui sistem de control intern sănătos.

Standard 12 Informare

Entitatea publică stabileşte tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele şi destinatarii acestora, astfel încât managerii şi salariaţii, prin primirea şi transmiterea informaţiilor, să-şi poată îndeplini sarcinile. Cerinţe:

a) informaţia este indispensabilă unui management sănătos, unei monitorizări eficace, identificării situaţiilor de risc în faze anterioare ale manifestării acestora;
b) cultura entităţii publice are o incidenţă majoră asupra cantităţii, naturii şi fiabilităţii informaţiilor;
c) informaţia trebuie să fie corectă, credibilă, clară, completă, oportună, utilă, uşor de înţeles şi receptat;
d) managerul şi salariaţii trebuie să primească şi să transmită informaţiile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor;
e) informaţia trebuie să beneficieze de o circulaţie rapidă, în toate sensurile, inclusiv în şi din exterior.

[29] Managementul riscului presupune metodologia care vizează asigurarea unui control global al riscului, ce permite menţinerea unui nivel acceptabil al expunerii la risc pentru entitatea publică, cu costuri minime.

189930

Scanned with OKEN Scanner

Standard 13 – Comunicare

Entitatea publică trebuie să dezvolte un sistem eficient de comunicare interna şi externă, care să asigure o difuzare rapidă, fluentă şi precisă a informaţiilor, astfel încât acestea să ajungă complete şi la timp la utilizatori.

Cerinţe generale:

- managerul asigură funcţionarea unui sistem eficient de comunicare;
- prin componentele sale, sistemul de comunicare serveşte scopurilor utilizatorilor;
- sistemul de comunicare trebuie să fie flexibil si rapid, atât în interiorul entităţii publice, cât şi între aceasta şi mediul extern;
- procesul de comunicare trebuie să fie adaptat la capacitatea utilizatorilor, în ceea ce priveşte prelucrarea informaţiilor şi achitarea de responsabilităţi în materie de comunicare.

Standard 14 – Corespondenţa şi arhivarea

Fiecare entitate publică organizează primirea/expedierea, înregistrarea şi arhivarea corespondenţei, astfel încât sistemul să fie accesibil managerului, angajaţilor şi terţilor interesaţi cu abilitare în domeniu. Cerinţe generale:

a) corespondenţa trebuie să fie purtătoarea unor informaţii utile în interiorul şi în exteriorul entităţii publice;

b) corespondenţa utilizează purtători diferiţi ai informaţiei (hârtie, benzi magnetice, floppy, CD) şi se realizează prin mijloace diferite (curierul, poşta, poşta electronica, fax);

c) ponderea în care entitatea publică utilizează unul sau altul dintre purtători şi apelează la unul sau altul dintre mijloacele de realizare a corespondenţei este determinată de: gradul de dotare interna si/sau al terţilor, nivelul de pregătire al salariaţilor, urgenţa, distanţa, costul, siguranţa, restricţiile din reglementări;

d) în funcţie de tipul de purtător şi mijlocul de realizare utilizat cu privire la corespondenţă, operaţiunile de intrare, ieşire, înregistrare şi stocare trebuiesc adaptate corespunzător, pe baza unor planuri elaborate în acest sens.

Standard 15 Ipoteze, reevaluări

Fixarea obiectivelor ia în considerare ipoteze acceptate conştient, prin consens. Modificarea ipotezelor, ca urmare a transformării mediului, impune reevaluarea obiectivelor. Cerinţe generale:

a) ipotezele se formulează în legătură cu obiectivele ce urmează a fi realizate şi stau la baza fixării acestora;

b) salariaţii implicaţi în realizarea unui obiectiv trebuie să fie conştienţi de ipotezele formulate şi acceptate în legătură cu obiectivul în cauză;

Scanned with OKEN Scanner

c) ipotezele de care salariaţii nu sunt conştienţi reprezintă un obstacol în capacitatea de adaptare;
d) reevaluările nevoilor de informare trebuie concretizate în schimbări în ceea ce priveşte informaţiile necesar a fi colectate, în modul de colectare, în conţinutul rapoartelor sau sistemelor de informaţii conexe.

Standardul 16 Semnalarea neregularităţilor

Salariaţii, separat de comunicările pe care le realizează în legătură cu atingerea obiectivelor faţă de care sunt responsabili, au şi posibilitatea ca, pe baza unor proceduri distincte, să semnaleze neregularităţi, fără ca astfel de semnalări să atragă un tratament inechitabil sau discriminatoriu faţă de salariatul care se conformează unor astfel de proceduri. Cerinţe generale:

a) managerii trebuie să stabilească şi să comunice salariaţilor procedurile corespunzătoare, aplicabile în cazul semnalării unor neregularităţi;
b) managerii au obligaţia să întreprindă cercetările adecvate, în scopul elucidării celor semnalate şi, dacă este cazul, să ia măsurile ce se impun;
c) salariaţii care semnalează, conform procedurilor, neregularităţi, de care, direct sau indirect, au cunoştinţă, vor fi protejaţi împotriva oricăror discriminări;
d) semnalarea neregularităţilor trebuie să aibă un caracter transparent pentru eliminarea suspiciunii de delaţiune;
e) managerul trebuie să promoveze respectul faţă de lege şi spiritul de încredere.

Pentru ca semnalarea neregularităţilor să nu fie asimilată cu delaţiunea, trebuie cultivat un sistem de valori bazat pe înţelegerea faptului că, în cadrul entităţii publice, toţi salariaţii exercită diverse nivele de management şi că au, în mod esenţial, aceleaşi obiective.

Angajaţilor le revine sarcina ca, în cazul identificării unor dovezi în ceea ce priveşte existenţa unor posibile fraude, corupţie sau orice altă activitate ce poate afecta în sens negativ interesele majore ale entităţii publice, care depăşesc nivelul de competenţa al managementului propriu, sau în cazul în care sunt implicate nivele ale acestuia, să aducă respectivele dovezi la cunoştinţa organelor abilitate ale statului. Realizarea în practică a acestui standard se face şi cu ajutorul fişei postului.

Standard 17 Proceduri

Pentru activităţile din cadrul entităţii publice şi, în special, pentru operaţiunile economice, aceasta elaborează proceduri scrise, care se comunică tuturor salariaţilor implicaţi. Conform art. 4 alin (1) din OG nr. 119/1999, „Conducătorul entităţii publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea şi perfecţionarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, proce-

Scanned with OKEN Scanner

durilor şi criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerinţele generale şi specifice de control intern".

Există **două accepţiuni** cu privire la proceduri:

A) aceea a procedurilor gen **norme metodologice, precizări şi instrucţiuni**, elaborate de către entitatea publică pentru organizarea aplicării unor reglementări de rang superior, aprobate de către conducătorul entităţii publice sau chiar de către Guvern;

B) aceea a **metodelor de lucru şi a procedurilor scrise, formalizate,** care constituie obiectul acestui standard, specifice pentru fiecare entitate publică, referitoare la activităţile acesteia. Aceste proceduri trebuie să fie:

- scrise, respectiv formalizate;
- simple şi specifice
- actualizate în mod permanent, în funcţie de evoluţia reglementărilor în materie;
- aduse la cunoştinţa executanţilor.

Cerinţe generale:

a) entitatea publică trebuie să se asigure că, pentru orice acţiune şi/sau eveniment semnificativ, există o documentaţie adecvată şi că operaţiunile sunt consemnate în documente;

b) documentaţia trebuie să fie completă, precisă şi să corespundă structurilor şi politicilor entităţii publice;

c) documentaţia cuprinde politici administrative, manuale, instrucţiuni operaţionale, check-lists-uri sau alte forme de prezentare a procedurilor;

d) documentaţia trebuie să fie actualizată, utilă, precisă, uşor de examinat, disponibilă şi accesibilă managerului, salariaţilor, precum şi terţilor, dacă este cazul;

e) documentaţia asigură continuitatea activităţii, în pofida fluctuaţiei de personal;

f) lipsa documentaţiei, caracterul incomplet sau/şi neactualizarea acesteia constituie riscuri în realizarea obiectivelor;

g) întocmirea şi urmărirea executării graficului de circulaţie a documentelor la fiecare nivel de responsabilitate din entitatea publică.

Standard 18 Separarea atribuţiilor

Elementele operaţionale şi financiare ale fiecărei acţiuni sunt efectuate de persoane independente una faţă de cealaltă, respectiv funcţiile de iniţiere şi verificare trebuie să fie separate. Cerinţe generale:

a) separarea atribuţiilor şi responsabilităţilor este una dintre modalităţile prin care se reduce riscul de eroare, frauda, încălcare a legislaţiei, precum şi riscul de a nu putea detecta aceste probleme;

Scanned with OKEN Scanner

b) prin separarea atribuţiilor se creează condiţiile ca nici o persoană sau compartiment să nu poată controla toate etapele importante ale unei operaţiuni sau ale unui eveniment;
c) separarea atribuţiilor şi responsabilităţilor între mai multe persoane creează premisele unui echilibru eficace al puterilor;
d) managerii entităţilor publice în care, datorita numărului mic de salariaţi, se limitează posibilitatea de aplicare a separării atribuţiilor şi responsabilităţilor, trebuie să fie conştienţi de riscuri şi să compenseze această limitare prin alte măsuri.

Standard 19 Supravegherea

Managementul entităţilor publice are datoria de a stabili, pentru fiecare nivel de organizare, atribuţiile ce îi revin pe linia supravegherii curente a activităţii, condiţiile de exercitare a acesteia şi răspunderile şi, de asemenea, să iniţieze, să aplice şi să dezvolte forme de control (supraveghere) flexibile şi eficienţe, bazate cu deosebire pe autocontrolul, controlul mutual şi controlul ierarhic al salariaţilor.

Entitatea publică asigură măsuri de supraveghere adecvate a operaţiunilor, pe baza unor proceduri prestabilite, inclusiv prin control expost, în scopul realizării în mod eficace a acestora. Cerinţe generale:

a) managerul trebuie să monitorizeze efectuarea controalelor de supraveghere, pentru a se asigura că procedurile sunt respectate de către salariaţi în mod efectiv şi continuu;
b) controalele de supraveghere implică revizuiri în ceea ce priveşte munca depusă de salariaţi, rapoarte despre excepţii, testări prin sondaje sau orice alte modalităţi care confirmă respectarea procedurilor;
c) managerul verifică şi aprobă munca salariaţilor, dă instrucţiunile necesare pentru a minimiza erorile, a elimina frauda, a respecta legislaţia şi pentru a veghea asupra înţelegerii şi aplicării instrucţiunilor;
d) supravegherea activităţilor este adecvată, în măsura în care:
- fiecărui salariat i se comunică atribuţiile, responsabilităţile şi limitele de competenţă atribuite;
- se evaluează sistematic munca fiecărui salariat;
- se aprobă rezultatele muncii obţinute în diverse etape ale realizării operaţiunii.

Standard 20 Gestionarea abaterilor

Entitatea publică se asigură că, pentru toate situaţiile în care, datorită unor circumstanţe deosebite, apar abateri faţă de politicile sau procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la un nivel corespunzător, înainte de efectuarea operaţiunilor. Cerinţe generale:

Scanned with OKEN Scanner

a) în derularea acţiunilor pot apărea circumstanţe deosebite, care nu au putut fi anticipate şi care induc abateri ce nu permit derularea tranzacţiilor prin procedurile existente;
b) abaterile de la procedurile existente trebuie să fie documentate şi justificate, în vederea prezentării spre aprobare;
c) este necesară analiza periodică a circumstanţelor şi a modului cum au fost gestionate acţiunile, în vederea desprinderii unor concluzii de bună practică pentru viitor, ce urmează a fi formalizate.

Standard 21 Continuitatea activităţii

Entitatea publică asigură măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acesteia să poată continua în orice moment, în toate împrejurările şi în toate planurile, cu deosebire în cel economico - financiar.

Entitatea publică este o organizaţie a cărei activitate trebuie să se deruleze continuu, prin structurile componente. Eventuala întrerupere a activităţii acesteia afectează atingerea obiectivelor propuse. Situaţiile care afectează continuitatea activităţii sunt: mobilitatea salariaţilor, defecţiuni ale echipamentelor din dotare, disfuncţionalităţi produse de unii prestatori de servicii, schimbări de proceduri.

Pentru fiecare din situaţiile care apar, entitatea publică trebuie să acţioneze în vederea asigurării continuităţii, prin diverse măsuri (delegarea, în cazul absenţei temporare, contracte de service pentru întreţinerea echipamentelor din dotare, contracte de achiziţii pentru înlocuirea unor echipamente din dotare).

Standard 22 Strategii de control

Entitatea publică construieşte politici adecvate strategiilor de control şi programelor concepute pentru atingerea obiectivelor şi menţinerea în echilibru a acestor strategii. Cerinţe generale:

a) existenţa unui raport de interdependenţă între strategiile, politicile şi programele elaborate pentru atingerea obiectivelor şi strategiile de control;
b) strategiile de control sunt mai complexe şi laborioase cu cât fundamentarea şi realizarea obiectivelor entităţii publice sunt mai complexe şi mai dificile;
c) strategiile de control se supun conceptului de strategie, în general, acestea necesitând studii, în vederea stabilirii obiectivelor de control, a resurselor necesare, a pregătirii personalului de control, a îmbunătăţirii metodelor şi procedurilor de control, a modului de evaluare a controalelor;
d) strategiile de control se referă şi la tipurile de control aplicabile situaţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Activităţi de control cuprind: observaţia, compararea, aprobarea, comunicarea rapoartelor, coordonarea, verificarea, analiza, autorizarea, supervizarea, examinarea, monitorizarea. Clasificări ale controlului:

- în funcţie de modul de cuprindere a obiectivelor: control total, control selectiv (prin sondaj);
- în funcţie de scopul urmărit: control de conformitate; control de perfecţionare; control de adaptare;
- în funcţie de apartenenţa organelor de control: control propriu, control exterior;
- în funcţie de executanţi: autocontrol, control mutual, control ierarhic, control de specialitate;
- în funcţie de modul de execuţie: control direct, control indirect, control încrucişat;
- în funcţie de baza normativa: control normativ, control practic, control teoretic;
- în funcţie de interesul entităţii: control pentru sine, control pentru alţii;
- în funcţie de orientarea sa: control tematic, control nedirijat;
- în funcţie de momentul efectuării acestuia: control ex-ante, control concomitent, control ex-post.

Standard 23 Accesul la resurse

Managerul stabileşte, prin emiterea de documente de autorizare, persoanele care au acces la resursele materiale, financiare şi informaţionale ale entităţii publice şi numeşte persoanele responsabile pentru protejarea şi folosirea corectă a acestor resurse. Cerinţe generale:

a) restrângerea accesului la resurse reduce riscul utilizării inadecvate a acestora;
b) severitatea restricţiei depinde de vulnerabilitatea tipului de resursă şi de riscul pierderilor potenţiale, care trebuie apreciate periodic. La determinarea vulnerabilităţii bunurilor şi valorilor se au în vedere costul, riscul potenţial de pierdere sau utilizare inadecvată;
c) între resurse şi sumele înregistrate în evidenţe se fac comparaţii periodice (inventare); vulnerabilitatea bunurilor şi valorilor determină frecvenţa acestor verificări.

Standard 24 Verificarea şi evaluarea controlului

Entitatea publică instituie o funcţie de evaluare a controlului intern şi elaborează politici, planuri şi programe de derulare a acestor acţiuni. Cerinţe generale:

a) managerul trebuie să asigure verificarea şi evaluarea în mod continuu a funcţionării sistemului de control intern şi a elementelor sale;

Scanned with OKEN Scanner

disfuncţionalităţile sau alte probleme identificate trebuiesc rezolvate operativ, prin măsuri corective;

b) verificarea operaţiunilor garantează contribuţia controalelor interne la realizarea obiectivelor;

c) evaluarea eficacităţii controlului se poate referi, în funcţie de cerinţe specifice şi/sau conjuncturale, fie la ansamblul obiectivelor entităţii publice, fie la unele dintre acestea, opţiune care revine managerului;

d) managerul stabileşte evaluarea eficacităţii controlului.

Standard 25 Auditul intern

Entitatea publică înfiinţează sau are acces la o capacitate de audit, care are în structura sa auditori competenţi, a căror activitate se desfăşoară, de regulă, conform unor programe bazate pe evaluarea riscului. Cerinţe generale:

a) auditul intern asigură evaluarea independenta şi obiectivă a sistemului de control intern al entităţii publice;

b) auditorul intern finalizează acţiunile sale prin rapoarte de audit, în care enunţă punctele slabe identificate în sistem şi formulează recomandări pentru eliminarea acestora;

c) managerul dispune măsurile necesare, având în vedere recomandările din rapoartele de audit intern, în scopul eliminării punctelor slabe constatate de misiunile de auditare.

3.8. Controlul financiar preventiv

Controlul financiar preventiv este activitatea prin care se verifică legalitatea şi regularitatea operaţiunilor efectuate pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, înainte de aprobarea acestora.

Controlul financiar preventiv constă în verificarea sistematică a proiectelor de operaţiuni incluse în sfera sa, din punctul de vedere al:

- legalităţii;
- regularităţii;
- încadrării în limitele creditelor bugetare stabilite potrivit legii.

Fac **obiectul controlului financiar preventiv** proiectele de operaţiuni care vizează în principal:

- ✓ angajamentele bugetare şi legale din care derivă direct sau indirect obligaţii de plată;
- ✓ deschiderea şi repartizarea de credite bugetare;
- ✓ modificarea repartizării pe trimestre şi pe subdiviziuni ale clasificării bugetare a creditelor aprobate, inclusiv prin virări de credite;
- ✓ ordonanţarea cheltuielilor;
- ✓ efectuarea de încasări în numerar;

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ constituirea veniturilor publice, în privinţa autorizării şi stabilirii titlurilor de încasare;
- ✓ reducerea, eşalonarea sau anularea titlurilor de încasare;
- ✓ constituirea resurselor proprii ale bugetului Uniunii Europene, reprezentând contribuţia viitoare a României la acest organism;
- ✓ recuperarea sumelor avansate şi care ulterior au devenit necuvenite;
- ✓ vânzarea, gajarea, concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului sau al unităţilor administrativ – teritoriale;
- ✓ concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul public al statului sau al unităţilor administrativ - teritoriale;
- ✓ alte tipuri de operaţiuni, stabilite prin ordin al ministrului finanţelor publice sau decizie a conducătorului entităţii publice, în funcţie de specificul activităţii.

Controlul financiar preventiv se organizează la următoarele entităţi publice:

- ➢ autorităţile publice şi autorităţile autonome;
- ➢ instituţiile publice aparţinând administraţiei publice centrale şi locale şi instituţiile publice din subordonarea acestora;
- ➢ regiile autonome de interes naţional sau local;
- ➢ companiile sau societăţile comerciale;
- ➢ societăţile comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială deţine capitatul majoritar şi care utilizează sau administrează fonduri publice şi/sau patrimoniu public;
- ➢ agenţiile cu sau fără personalitate juridică, care gestionează fonduri provenite din finanţări externe, rambursabile sau nerambursabile, cum sunt: unităţile de management al proiectelor (UMP), unităţile de coordonare a proiectelor (UCP), Oficiul de Plăţi şi Contractare PHARE (OPCP), Agenţia SAPARD, Fondul Naţional de Preaderare, precum şi alte agenţii de implementare a fondurilor comunitare;
- ➢ Ministerul finanţelor Publice, pentru operaţiunile de trezorerie, datoria publică, realizarea veniturilor statului şi a contribuţiei României la Bugetul Uniunii Europene;
- ➢ Autorităţile publice executive ale administraţiei publice locale, pentru operaţiunile de datorie publică şi realizarea veniturilor proprii.

Controlul financiar preventiv se exercită asupra documentelor în care sunt consemnate operaţiuni patrimoniale, înainte ca acestea să devină acte juridice, prin aprobarea lor de către titularul de drept. Nu intră în sfera controlului financiar preventiv analiza şi certificarea situaţiilor financiare precum şi verificarea operaţiunilor deja efectuate.

Operaţiunile ce privesc acte juridice prin care se angajează patrimonial entitatea publică se supun controlului financiar preventiv după avizarea lor de către compartimentele de specialitate juridic şi financiar-contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul financiar preventiv se organizează şi se exercită în **două forme**:

a) control financiar preventiv propriu;

b) control financiar preventiv delegat.

3.8.1. Controlul financiar preventiv propriu

Instituţiile publice au obligaţia de a organiza controlul financiar preventiv propriu şi evidenţa angajamentelor în cadrul compartimentului contabil. Conducătorul instituţiei publice are obligaţia să stabilească proiectele de operaţiuni supuse controlului financiar preventiv propriu, documentele justificative şi circuitul acestora.

Persoanele care exercită controlul financiar preventiv propriu sunt, de regulă, numite din cadrul compartimentului financiar-contabil, putând însă face parte şi din alte compartimente de specialitate. Persoanele respective trebuie să fie altele decât cele care efectuează operaţiunea supusă vizei. Persoana desemnată să exercite activitatea de control financiar preventiv propriu nu poate fi implicată, prin sarcinile de serviciu, în efectuarea operaţiunilor supuse controlului financiar preventiv propriu.

Actul de numire cuprinde şi limitele de competenţă şi exercitarea controlului financiar preventiv propriu. Persoanele desemnate să efectueze această activitate sunt altele decât cele care iniţiază operaţiunea supusă vizei.

Evaluarea activităţii persoanei care exercită controlul financiar preventiv propriu se face de către conducătorul entităţii publice, cu acordul entităţii publice care a avizat numirea, anual, prin calificative pe baza informaţiilor cuprinse în rapoartele auditului public intern şi în rapoartele Curţii de Conturi unde este cazul.

La instituţiile publice la care se exercită funcţia de **ordonator principal de credite** al bugetului de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, precum şi al bugetului oricărui fond special, **numirea** se face de către conducătorul instituţiei, prin act de decizie internă, cu acordul Ministerului Finanţelor Publice – Direcţia Generală de Control Financiar Preventiv.

La celelalte entităţi publice, numirea persoanelor care urmează să exercite activitatea de control financiar preventiv propriu se face prin decizia conducătorului acestuia, cu acordul entităţii publice ierarhic superioare.

Suspendarea, schimbarea sau destituirea din activitatea de exercitare a atribuţiilor de control financiar preventiv propriu se face prin act de decizie internă a conducătorului entităţii publice, cu acordul entităţii publice ierarhic superioare.

Controlul financiar preventiv propriu se exercită, prin viză, de către persoane din cadrul compartimentelor de specialitate desemnate în acest sens de către conducătorul entităţii publice.

Scanned with OKEN Scanner

Persoanele desemnate pentru exercitarea controlului financiar preventiv vor prelua documentele şi vor proceda într-o primă etapă, la verificarea formală a acestora cu privire la completarea documentelor în concordanţă cu conţinutul acestora, existenţa semnăturilor persoanelor autorizate, existenţa actelor justificative specifice operaţiunii prezentate la viză. Dacă nu sunt respectate aceste cerinţe, documentele sunt returnate emitentului, precizându-se motivele restituirii.

Documentele prezentate la viza de control financiar preventiv se înscriu în Registrul privind operaţiunile prezentate la viza de control financiar preventiv. Termenul pentru pronunţare (acordarea sau refuzul vizei) se stabileşte prin decizie internă a conducătorului entităţii publice în funcţie de natura şi de complexitatea operaţiunilor cuprinse în cadrul general şi/sau specific al operaţiunilor supuse controlului preventiv.

Viza de control financiar preventiv propriu se exercită prin semnătura persoanei desemnate şi prin aplicarea de către aceasta a sigiliului personal.

Sigiliul cuprinde următoarele informaţii: denumirea entităţii publice, menţiunea „vizat pentru controlul financiar preventiv", numărul sigiliului (cel de identificare a titularului acestuia), elementele de identificare a datei acordării vizei (an, lună, zi).

După efectuarea controlului formal, persoanele desemnate să exercite controlul financiar preventiv înregistrează documentele în Registrul privind operaţiunile prezentate la viza de control financiar preventiv şi efectuează, prin parcurgerea listei de verificare, controlul operaţiunii din punct de vedere al legalităţii, regularităţii şi, după caz, al încadrării în limitele şi destinaţia creditelor bugetare şi/sau de angajament.

În cazul în care în urma controlului se constată că cel puţin un element de fond cuprins în lista de control nu este îndeplinit şi în esenţă, operaţiunea nu întruneşte condiţiile de legalitate, regularitate, şi după caz, de încadrare în limitele de şi destinaţia creditelor bugetare şi/sau de angajament, persoanele desemnate cu exercitarea controlului financiar preventiv:

- refuză motivat, în scris, acordarea vizei de control financiar preventiv;
- consemnează refuzul de viză în registrul privind operaţiunile prezentate la viza de control financiar preventiv. La refuzul de viză se anexează şi un exemplar al listei de control, cu indicarea elementelor din listă ale căror cerinţe nu sunt îndeplinite;
- aduce la cunoştinţă ordonatorului de credite refuzul de viză, însoţit de actele justificative semnificative;
- restituie compartimentelor de specialitate care au iniţiat operaţiunea celelalte documente.

O operaţiune pentru care s-a refuzat viza de control financiar preventiv se poate efectua de către ordonatorul de credite pe propria răspundere, numai dacă prin aceasta nu se depăşeşte creditul bugetar şi/sau de angajament.

Scanned with OKEN Scanner

Ordonatorul de credite poate decide efectuarea operaţiunii refuzate la viza de control financiar preventiv numai în baza unui **act de decizie internă**, emis în formă scrisă, prin care dispune, pe proprie răspundere, efectuarea operaţiunii. O copie a actului de decizie internă se transmite persoanei care a refuzat viza şi compartimentului de audit public intern al entităţii publice precum şi, controlului delegat.

Listele de verificare (check-lists), cuprind obiectivele supuse verificării, pentru fiecare operaţiune cuprinsă în cadrul specific al entităţii publice.

Listele de verificare constituie un ghid în exercitarea controlului financiar preventiv de către persoanele desemnate, aceste persoane având totodată şi obligaţia de a formula propuneri de perfecţionare a listelor respective. În funcţie de propunerile primite, de modificările legislative sau de alte condiţii apărute, conducătorii entităţilor publice aprobă modificări ale listelor de verificare, asigurând astfel o dezvoltare progresivă a acestora.

Parcurgerea listei de verificare specifică operaţiunii primită la viză, este obligatorie, dar nu şi limitativă. Persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv poate extinde verificările ori de câte ori este necesar.

Dacă prin parcurgerea listei de verificare cel puţin unul din elementele verificării formale (completarea documentelor, existenţa semnăturilor persoanelor autorizate din cadrul compartimentelor de specialitate, existenţa actelor justificative), nu este îndeplinit, atunci operaţiunea nu poate fi autorizată.

3.8.2. Controlul financiar preventiv delegat

Până la apariţia Legii nr. 84/2003, controlul financiar preventiv delegat s-a organizat şi s-a exercitat numai la ordonatorii principali de credite. Conform acestei ultime legi, controlul financiar preventiv delegat se exercită asupra proiectelor de operaţiuni ale ordonatorilor de credite, deci inclusiv la unii ordonatori secundari şi terţiari, precum şi la alte entităţi publice.

Prin ordin, ministrul finanţelor publice poate decide exercitarea controlului financiar preventiv delegat şi asupra operaţiunilor finanţate sau cofinanţate din fondurile publice ale unor ordonatori secundari sau terţiari de credite sau ale unor persoane juridice de drept privat, dacă prin acestea se derulează un volum ridicat de credite bugetare şi/sau de angajament sau părţi semnificative din programele aprobate, iar operaţiunile presupun un grad ridicat de risc.

Ca urmare a extinderii controlului financiar preventiv delegat şi la unii ordonatori secundari şi terţiari de credite, la agenţiile de implementare şi Fondul Naţional de Preaderare, precum şi la alte entităţi publice, corpul controlorilor delegaţi, se organizează ca un compartiment distinct în structura Ministerului Finanţelor Publice, atât la nivel central, cât şi la nivel teritorial.

Scanned with OKEN Scanner

Prin norme metodologice aprobate de ministrul finanţelor publice se stabilesc:

a) tipurile de operaţiuni ale căror proiecte se supun controlului financiar preventiv delegat, care pot diferi de la o instituţie publică la alta;
b) limitele valorice peste care se efectuează controlul financiar preventiv delegat, pe feluri de operaţiuni, care de asemenea pot diferi de la o instituţie publică la alta;
c) documentele justificative care trebuie să însoţească diferite tipuri de operaţiuni;
d) modul în care se efectuează controlul financiar preventiv delegat pentru fiecare tip de operaţiune.

Numirea controlorilor delegaţi la entităţile publice la care se organizează controlul financiar preventiv delegat se face prin ordin al ministrului finanţelor publice, la propunerea controlorului financiar şef.

Prin ordin al ministrului se stabilesc:

- tipurile de operaţiuni care se supun controlului financiar preventiv delegat;
- limitele de la care se exercită controlul financiar preventiv delegat.

Dacă timpul exercitării mandatului apare necesitatea modificării listei de operaţiuni şi a limitei valorice, controlorul financiar şef este împuternicit să opereze aceste modificări.

Evaluarea activităţii controlului delegat se face anual, prin calificative, pe baza informaţiilor cuprinse în rapoartele anuale privind activitatea controlorilor delegaţi, rapoartele structurilor de audit public intern ale Ministerului Finanţelor Publice şi rapoartele Curţii de conturi.

Corpul controlorilor delegaţi este un compartiment distinct în structura Ministerului Finanţelor Publice, la nivel central şi teritorial, şi cuprinde ansamblul controlorilor delegaţi.

Controlorul financiar şef şi adjuncţii acestuia se numesc prin hotărâre a Guvernului pentru un mandat de şase ani, pe baza propunerii nominale făcute de ministrul finanţelor publice în urma intervievării a şase candidaţi desemnaţi din rândul controlorilor delegaţi, în şedinţă plenară, cu majoritate simplă.

O operaţiune pentru care s-a refuzat viza de control financiar preventiv, atât propriu, cât şi delegat, se poate efectua de către ordonatorul de credite pe propria răspundere, numai dacă prin aceasta nu se depăşeşte creditul bugetar aprobat. Ordonatorul de credite poate decide efectuarea operaţiunii numai în baza unui **act de decizie internă**, emis în formă scrisă, prin care dispune, pe propria răspundere, efectuarea operaţiunii. O copie a actului de decizie internă se transmite compartimentului de audit public intern al entităţii publice, precum şi controlorului delegat, care va consemna acest fapt în Registrul privind operaţiunile prezentate la viza de control financiar preventiv.

Scanned with OKEN Scanner

În asemenea situații, pentru a fi exonerată de răspundere, persoana desemnată să efectueze controlul financiar preventiv delegat are obligația să informeze în scris Curtea de Conturi, Ministerul Finanțelor Publice și după caz, organul ierarhic superior instituției publice.

Controlorii delegați al Ministerului Finanțelor Publice își desfășoară activitatea la sediul instituțiilor publice la care au fost numiți și numai asupra operațiunilor care se înscriu în condițiile fixate prin ordinul de numire. Restul operațiunilor prin care se afectează fondurile și/sau patrimoniul public intră în competența exclusivă a controlului financiar preventiv propriu (intern).

Controlul financiar preventiv delegat se exercită asupra operațiunilor ce intră în competența sa numai după ce acestea au fost supuse controlului financiar preventiv propriu (intern). Operațiunile refuzate la viza de control financiar preventiv propriu (intern) nu mai sunt supuse controlului financiar preventiv delegat.

Ordonatorii de credite au obligația de a angaja și de a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor și destinațiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituțiilor publice respective și cu respectarea dispozițiilor legale.

Perioada maximă de control este de trei zile lucrătoare de la prezentarea operațiunii, însoțită de toate documentele justificative și informațiile solicitate. Această perioadă se suspendă de la informare în scris a ordonatorului de credite, de către controlorul delegat, în legătură cu interdicția sa de a emite refuzul de viză, până la primirea răspunsului ordonatorului de credite. Perioada de suspendare se aplică și pentru intervalul necesar în vederea formării opiniei neutre, care însă nu poate depăși trei zile lucrătoare.

În cazuri excepționale, controlorul delegat are dreptul să prelungească perioada de control cu maximum cinci zile lucrătoare, informându-i în acest sens pe controlorul financiar șef și pe ordonatorul de credite.

Dacă în urma parcurgerii procedurii de control se constată că cel puțin un element de fond cuprins în lista de control nu este îndeplinit și, în esență operațiunea nu îndeplinește condițiile de legalitate, regularitate și, după caz, de încadrare în limitele și destinația creditelor bugetare și/sau de angajament, controlorul delegat comunică în scris ordonatorului de credite motivul pentru care operațiunea nu poate fi efectuată. Acest fapt se consemnează în registrul privind operațiunile prezentate la viza de control financiar preventiv delegat. O copie de pe textul comunicării se transmite controlorului financiar șef.

În situația în care ordonatorul de credite consideră că operațiunea poate fi efectuată, solicită în scris controlorului delegat acordarea vizei, prezentând argumentele corespunzătoare de legalitate și regularitate. În caz contrar operațiunea se consideră retrasă de la viză, iar actele justificative se restituie sub semnătură compartimentului de specialitate.

Scanned with OKEN Scanner

În situaţii complexe, controlorul delegat poate solicita controlorului financiar şef constituirea comisiei pentru formularea opiniei neutre. Pentru formularea opiniei neutre se constituie ad-hoc o comisie prin decizia controlorului financiar şef, formată din trei membrii ai corpului controlorilor delegaţi. Opinia neutră se motivează şi se formulează în scris şi are rol consultativ, soluţia finală fiind de competenţa exclusivă a controlorului delegat, potrivit principiului exercitării în mod independent a atribuţiilor de control financiar preventiv delegat.

Controlorul delegat informează Ministerul Finanţelor Publice asupra operaţiunilor refuzate la viză şi executate pe răspunderea ordonatorului de credite, cu ocazia raportărilor lunare transmisiei controlorului financiar şef, precum şi Curtea de Conturi cu ocazia efectuării controalelor de descărcare de gestiune sau a altor controale dispuse de acesta.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IV

AUDITUL PUBLIC INTERN MISIUNE ŞI RESPONSABILITATE

4.1. Organizarea auditului public intern

Auditul public intern este reglementat în România prin legea nr. 672/ 2002 privind auditul public intern la entităţile publice[30]. Conform normelor româneşti entităţile publice includ: autorităţile publice, instituţiile publice, regiile autonome, companiile/societăţile naţionale, societăţile comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acţionar majoritar.

Principiile de organizare a auditului public intern în România sunt următoarele:

- principiul funcţionării în sfera răspunderii manageriale;
- principiul subordonării directe faţă de manager;
- principiul independenţei organizatorice;
- principiul independenţei funcţiei (neimplicarea în celelalte activităţi).

Mărimea structurilor de audit public intern depinde de suma riscurilor potenţiale apreciate în funcţie de criterii comune dar şi de vulnerabilitatea structurilor. Menţinerea unei structuri depinde de 2 factori: primul este nivelul riscurilor existente iar al doilea îl reprezintă asigurarea funcţionalităţii efective şi eficiente a activităţii de audit.

Organizarea unei structuri de audit intern presupune respectarea următoarelor **condiţii:**

a) respectarea Standardelor de audit intern;
b) elaborarea Cartei auditului intern;
c) îndeplinirea scopului pentru care a fost creată: adăugarea de valoare şi consilierea acordată, ambele vizând sistemul de control intern şi evaluarea riscurilor;

---

[30] Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, MO nr. 953 din 24.12.2002.

Scanned with OKEN Scanner

d) îndeplinirea condiției de independență organizatorică și individuală (lipsa incompatibilităților și a conflictelor de interese care diminuează independența individuală);

e) asigurarea managementului (șef birou, serviciu) activității de audit intern;

f) asigurarea cu personal și pregătirea corespunzătoare a acestuia;

g) asigurarea funcției de raportare și urmărire;

h) asigurarea funcției de evaluare de către organul ierarhic superior.

Sistemul de audit intern din România este alcătuită din:

A) Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI);

B) Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI);

C) Compartimentele de audit public intern.

A) **UCAAPI funcționează ca o direcție generală** în cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, constituită din compartimente de specialitate, în directa subordonare a ministrului, având atribuții de coordonare, evaluare, sinteză în domeniul activității de audit public intern la nivel național, însă și efectuează misiuni de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale.

UCAAPI este condusă de un director general, numit de ministrul finanțelor publice, cu avizul CAPI. Directorul general este funcționar public și trebuie să aibă o înaltă calificare profesională în domeniul financiar-contabil și/sau al auditului, o competență profesională ridicată și să îndeplinească cerințele Codului privind conduita etică a auditorului intern.

În realizarea obiectivelor sale UCAAPI are următoarele **atribuții principale**:

a) elaborează, conduce și aplică o strategie unitară în domeniul auditului public intern și monitorizează la nivel național această activitate;

b) dezvoltă cadrul normativ în domeniul auditului public intern;

c) dezvoltă și implementează proceduri și metodologii uniforme, bazate pe standardele internaționale, inclusiv manualele de audit intern;

d) dezvoltă metodologiile în domeniul riscului managerial;

e) elaborează Codul privind conduita etică a auditorului intern;

f) avizează normele metodologice specifice diferitelor sectoare de activitate în domeniul auditului public intern;

g) dezvoltă sistemul de raportare a rezultatelor activității de audit public intern și elaborează raportul anual, precum și sinteze, pe baza rapoartelor primite;

h) efectuează misiuni de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;

Scanned with OKEN Scanner

i) verifică respectarea normelor, instrucţiunilor, precum şi a Codului privind conduita etică a auditorului intern de către compartimentele de audit public intern şi poate iniţia măsurile corective necesare, în cooperare cu conducătorul entităţii publice în cauză;

j) coordonează sistemul de recrutare şi de pregătire profesională în domeniul auditului public intern;

k) avizează numirea/destituirea şefilor compartimentelor de audit public intern din entităţile publice;

l) cooperează cu Curtea de Conturi şi cu alte instituţii şi autorităţi publice din România;

m) cooperează cu autorităţile şi organizaţiile de control financiar public din alte state, inclusiv din Comisia Europeană.

Este normal ca şi activitatea UCCAPI să fie la rândul ei evaluată de către un organism european. Astfel, UCAAPI a fost evaluată în anul 2006 în contextul misiunilor de evaluare a progreselor înregistrate de România în vederea aderării la Uniunea Europeană privind îndeplinirea angajamentelor asumate la Capitolul 28 „Control financiar". Evaluările au fost efectuate direct de experţi ai Comisiei Europene – DG Budget şi DG Extindere, cât şi de organisme independente de evaluare – SIGMA – Departamentul de control şi audit.

Misiunile de evaluare au avut ca obiective generale identificarea progreselor în activitatea celor două unităţi de armonizare care implementează sistemul de control financiar public intern în România, cât şi a direcţiilor de acţiune în viitor pentru creşterea eficacităţii sistemului de control financiar, dar şi ca obiectiv specific, respectiv stadiul în care se află transferul controlului financiar preventiv în responsabilitatea exclusiv managerială.

Concluziile din rapoartele de monitorizare pot fi sintetizate astfel[31]:

- România a aliniat sistemul de control public intern la standardele internaţionale şi buna practică europeană şi are o strategie pe termen lung şi un plan de acţiune realizabil;

- România dispune de reglementări legislative şi procedurale pentru reorganizarea structurilor de audit şi control, prin descentralizarea auditului intern, unităţi de armonizare pentru auditul intern şi pentru sistemele de management financiar şi control intern.

Principalele **recomandări** au privit:

- continuarea procesului de întărire a capacităţii instituţionale a UCAAPI cu privire la îmbunătăţirea cadrului procedural specific activităţii de audit intern şi apelarea în continuare la asistenţa Comisiei Europene, prin instrumentul de finanţare „Transition Facility";

[31] Ministerul Economiei şi Finanţelor - Raport anual privind activitatea de audit public intern pe 2006, pag. 31.

Scanned with OKEN Scanner

- interconectarea cu structurile de audit de la nivelul ministerelor de linie;
- întărirea sistemului naţional de pregătire profesională a auditorilor interni, în contextul în care România devenind ţară membră a Comisiei Europene, nu mai beneficiază de unele instrumente financiare (PHARE);
- dezvoltarea cooperării cu auditul extern, respectiv Curtea de Conturi a României.

UCAAPI a acţionat în direcţia implementării recomandărilor, în conformitate cu obiectivele şi competenţele sale, astfel:

a) completarea cadrului normativ privind metodologia de desfăşurare a activităţii de audit public intern, în vederea alinierii acestora la standardele profesionale în domeniu, prin elaborarea ghidurilor practice pentru misiunea de audit intern privind activitatea IT, activitatea juridică şi activitatea financiar-contabilă;

b) ca urmare a unor modificări în structura administraţiei publice centrale sau primit pentru avizare norme metodologice specifice; la nivel central, toate entităţile publice care au organizat compartiment de audit intern şi-au elaborat norme metodologice specifice care au fost avizate de către UCAAPI;

c) pentru a putea beneficia de programul „Transition Facility" a fost elaborat un proiect pentru întărirea capacităţii UCAAPI în ceea ce priveşte dezvoltarea proceselor de asociere între entităţile publice mici pentru realizarea funcţiei de audit intern, precum şi crearea condiţiilor pentru atestarea profesională a auditorilor interni; acest proiect a fost aprobat de Comisia Europeană, aflându-se în faza de lansare a cererii de ofertă, proiectul devenind operaţional la sfârşitul anului 2007;

d) întărirea comunicării cu structurile de audit de la nivelul ministerelor se concretizează prin:

- antrenarea auditorilor în misiuni intersectoriale, având ca temă gestionarea fondurilor europene, atât cele de preaderare cât şi cele structurale, în anul 2006 fiind realizate două astfel de misiuni la care au participat 8 ministere şi instituţii centrale, în anul 2007 vor fi efectuate trei misiuni cu participarea a 10 ministere şi instituţii centrale;
- seminarii pe teme comune de audit – pentru funcţiile suport ale entităţii publice – resurse umane, achiziţii publice, IT, juridic, contabilitate, financiar, în anul 2006, fiind organizate patru întâlniri;
- întâlniri de lucru periodice, trimestrial;

e) între Curtea de Conturi a României şi Ministerul Economiei şi Finanţelor – UCAAPI a fost constituit un grup de lucru care a elaborat proiectul protocolului care defineşte principalele componente ale

Scanned with OKEN Scanner

cooperării, compatibilizarea metodologică, coordonarea planurilor de audit, asigurarea schimbului de informaţii şi coordonarea pregătirii profesionale unitare a auditorilor.

B) **CAPI** este un organism cu **caracter consultativ**, constituit din 11 membri, aleşi pe viaţă, specialişti din afara Ministerului Finanţelor Publice, condus de un preşedinte ales cu majoritate simplă de voturi, pentru o perioadă de 3 ani. Secretariatul tehnic al CAPI este asigurat de UCAAPI. Structura CAPI este următoarea[32]:

- preşedintele Camerei Auditorilor Financiari din România;
- 2 profesori universitari cu specialitatea în domeniul auditului intern;
- 3 specialişti cu înaltă calificare în domeniul auditului intern;
- directorul general al UCAAPI;
- 2 experţi în contabilitate publică;
- 1 expert în domeniul juridic;
- 1 expert în sisteme informatice.

CAPI sprijină UCAAPI în definirea strategiei şi îmbunătăţirii activităţii de audit public intern în sectorul public. Membri CAPI primesc o indemnizaţie de şedinţă egală cu 20% din nivelul echivalent salariului brut al secretarilor de stat, sumă suportată din bugetul Ministerului Finanţelor Publice.

Membrii CAPI, cu excepţia directorului general al UCAAPI, nu pot face parte din structurile Ministerului Finanţelor Publice.

Regulamentul de organizare şi funcţionare a CAPI este aprobat de plenul acestuia, cu o majoritate de jumătate plus unu din voturi.

Membrii Comitetului pentru Audit Public Intern, cu excepţia preşedintelui Camerei Auditorilor Financiari din România şi a directorului general al Unităţii Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern, sunt selectaţi în baza propunerilor formulate de ministere şi instituţii publice, ca urmare a scrisorilor de intenţie adresate în acest scop de către ministrul finanţelor publice.

Pentru desemnarea profesorilor universitari cu specialitate în domeniul auditului public intern se vor consulta cel puţin 5 instituţii de învăţământ superior din România. Pentru desemnarea experţilor în domeniul contabilităţii publice se va consulta Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, precum şi Asociaţia Generală a Economiştilor din România.

Calitatea de membru al Comitetului pentru Audit Public Intern încetează în următoarele situaţii:

a) la cerere;

b) în cazul incapacităţii de a-şi exercita atribuţiile o perioadă mai mare de 6 luni;

---

[32] Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 939/25.07.2003 pentru aprobarea listei membrilor CAPI.

Scanned with OKEN Scanner

c) în cazul unei condamnări penale aplicate în baza unei hotărâri judecătoreşti rămase definitivă;

d) deces.

Încetarea calităţii de membru în situaţiile prezentate se dispune prin ordin al ministrului finanţelor publice, la sesizarea preşedintelui Comitetului pentru Audit Public Intern. Locul de membru al Comitetului pentru Audit Public Intern devenit vacant se ocupă după aceeaşi procedură utilizată la numirea acestuia.

Directorul general al Unităţii Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern este numit de ministrul finanţelor publice numai după obţinerea avizului favorabil al Comitetului pentru Audit Public Intern şi a rezultatului obţinut în urma parcurgerii etapelor de selecţie stabilite în desfăşurarea concursurilor şi examenelor pentru ocuparea funcţiilor publice.

În vederea obţinerii avizului candidaţii pentru funcţia de director general depun la Secretariatul tehnic al Unităţii Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern un curriculum vitae detaliat privind activitatea în domeniul auditului, precum şi alte documente reprezentative privind activitatea lor.

Comitetul pentru Audit Public Intern analizează materialul documentar al fiecărui candidat şi efectuează consultări directe cu persoanele nominalizate în legătură cu activitatea profesională desfăşurată, conform procedurii prevăzute în Regulamentul de organizare şi funcţionare al Comitetului pentru Audit Public Intern, urmând ca în termen de 10 zile să emită şi să comunice avizul favorabil sau nefavorabil, după caz.

Directorul general al Unităţii Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern poate fi eliberat din funcţie de către ministrul finanţelor publice numai cu avizul Comitetului pentru Audit Public Intern.

Ministrul finanţelor publice îşi exprimă intenţia de eliberare din funcţie a directorului general al Unităţii Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern printr-o scrisoare adresată Comitetului pentru Audit Public Intern, însoţită de motivaţia corespunzătoare.

Comitetul pentru Audit Public Intern analizează motivele, efectuează investigaţiile necesare şi în termen de 10 zile prezintă avizul favorabil sau nefavorabil la cererea de eliberare din funcţie a directorului general al Unităţii Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern.

Atribuţii principale ale CAPI sunt următoarele:

a) dezbate planurile strategice de dezvoltare în domeniul auditului public intern şi emite o opinie asupra direcţiilor de dezvoltare a acestuia;

b) dezbate şi emite o opinie asupra actului normativ elaborat de UCAAPI în domeniul auditului public intern;

c) dezbate şi avizează raportul anual privind activitatea de audit public intern şi îl prezintă Guvernului;

Scanned with OKEN Scanner

d) avizează planul misiunilor de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;

e) dezbate și emite o opinie asupra rapoartelor de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;

f) analizează importanța recomandărilor formulate de auditorii interni în cazul divergențelor de opinii dintre conducătorul entității publice și auditorii interni, emițând o opinie asupra consecințelor neimplementării recomandărilor formulate de aceștia;

g) analizează acordurile de cooperare între auditul intern și cel extern referitor la definirea conceptelor și la utilizarea standardelor în domeniu, schimbul de rezultate din activitatea propriu-zisă de audit, precum și pregătirea profesională comună a auditorilor;

h) avizează numirea și revocarea directorului general al UCAAPI.

C) Compartimentele de audit public intern din entitățile publice reprezintă structura funcțională de bază în domeniul auditului public intern. Compartimentele de audit intern din entitățile publice reprezintă cea mai importantă verigă în cadrul sistemului descentralizat de audit intern, ele fiind de fapt, unitățile care desfășoară activitatea propriu-zisă de audit public intern, în scopul de a furniza managementului organizației o asigurare rezonabilă și obiectivă asupra funcționalității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului intern și a proceselor de administrare.

Structura de audit public intern este constituită la nivelul entităților publice, conducătorul entității publice (conducerea colectivă) având obligația instituirii cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern. La instituțiile publice mici, care nu sunt subordonate altor entități publice, auditul public intern se limitează la auditul de regularitate și se efectuează de către compartimentele de audit public intern de la Ministerului Economiei și Finanțelor.

Există în general 2 criterii importante și acceptate unanim de literatura de specialitate în ceea ce privește organizarea compartimentului de audit intern:

- dimensiunea entității;
- adoptarea unui audit centralizat ori a unuia descentralizat.

O entitate poate opta pentru cazul în care toți auditorii interni sunt grupați la sediul entității într-o singură echipă, sau auditorii interni sunt grupați la atâtea echipe câte unități autonome are entitatea.

Mărimea compartimentelor de audit public intern se va stabili după parcurgerea următoarelor etape:

- identificarea tuturor activităților desfășurate atât în cadrul entității publice, cât și în structurile subordonate în care aceasta exercită în mod direct misiuni de audit intern;
- identificarea riscurilor asociate activităților;

Scanned with OKEN Scanner

- identificarea formelor de control intern ataşate fiecărei activităţi;
- stabilirea riscurilor reziduale ca urmare a exercitării formelor de control;
- stabilirea fondului de timp necesar efectuării misiunilor de audit intern care să acopere activităţile la care se menţine un risc rezidual mare/ mediu.

După determinarea volumului activităţii de audit şi a numărului de posturi necesare se va stabili, prin conexare cu cadrul legal care reglementează organizarea instituţiilor publice, tipul concret al structurii de organizare.

Compartimentul de audit public intern se constituie în subordinea directă a conducerii entităţii publice şi, prin atribuţiile sale, nu trebuie să fie implicat în elaborarea procedurilor de control intern şi în desfăşurarea activităţilor supuse auditului public intern.

Compartimentele de audit public intern sunt atât la **nivel central cât şi la nivel local**. În anul 2006, în toate cele 51 de entităţi ale administraţiei publice centrale care aveau calitatea de ordonator principal de credite, activitatea de audit public intern era organizată prin structuri proprii. Pentru entităţile publice aflate în subordonarea, coordonarea sau sub autoritatea altor instituţii (1.212 de entităţi), managementul ierarhic superior a decis organizarea structurilor proprii de audit public intern la un număr de 962 unităţi, iar pentru restul de 250 şi-a asumat responsabilitatea de a exercita în mod direct funcţia de audit intern. La nivelul administraţiei publice locale, dintr-un număr de 2.625 instituţii publice care aveau obligaţia de a organiza compartimente de audit public intern, numai 763 de unităţi şi-au înfiinţat structuri proprii de audit intern, ceea ce reprezintă un procent de 29%[33].

În ceea ce priveşte numărul posturilor de auditori interni în cadrul entităţilor, la nivelul administraţiei publice centrale numărul instituţiilor cu un singur post de auditor se ridica la 13 entităţi, care aveau calitatea de ordonator principal de credite şi la un număr de 547 entităţi din categoria instituţiilor publice subordonate, coordonate sau aflate sub autoritatea unei instituţii publice.

Tot acest raport anual arată că în ceea ce priveşte nivelul general de experienţă şi calificare al auditorilor interni, personalul încadrat posedă cunoştinţe, calităţi şi abilităţi corespunzătoare necesare realizării misiunilor de audit, prezentând un nivel profesional adecvat pentru îndeplinirea responsabilităţilor care le revin. Toţi auditorii publici interni posedă studii superioare de lungă durată în principal în domeniul economic şi juridic (85%), alte profesii fiind: ingineri, medici, arhitecţi.

Conducătorul compartimentului de audit public intern este numit/destituit de către conducătorul entităţii publice, cu avizul UCAAPI. Pentru entităţile

[33] Ministerul Economiei şi Finanţelor - Raport anual privind activitatea de audit public intern pe 2006, pag. 5.

Scanned with OKEN Scanner

publice subordonate, respectiv aflate în coordonarea sau sub autoritatea altei entităţi publice, numirea/destituirea se face cu avizul entităţii publice superioare.

Conducătorul compartimentului de audit public intern este responsabil pentru organizarea şi desfăşurarea activităţilor de audit. Funcţia de auditor intern este incompatibilă cu exercitarea acestei funcţii ca activitate profesională orientată spre profit sau recompensă.

Atribuţiile compartimentului de audit public intern sunt următoarele:

a) elaborează norme metodologice specifice entităţii publice în care îşi desfăşoară activitatea, cu avizul UCAAPI sau cu avizul organului ierarhic imediat superior în cazul entităţilor publice subordonate;

b) elaborează proiectul planului anual de audit public intern;

c) efectuează activităţi de audit public intern pentru a evalua dacă sistemele de management financiar şi control ale entităţii publice sunt transparente şi sunt conforme cu normele de legalitate, regularitate, economicitate, eficienţă şi eficacitate;

d) informează UCAAPI despre recomandările neînsuşite de către conducătorul entităţii publice auditate, precum şi despre consecinţele acestora; compartimentul de audit public intern transmite la UCAAPI /structurile teritoriale ale UCAAPI /organul ierarhic imediat superior, sinteze ale recomandărilor neînsuşite de către conducătorul entităţii publice auditate şi consecinţele neimplementării acestora, însoţite de documentaţia relevantă, după cum urmează:

- ❖ entităţile publice subordonate transmit trimestrial în maxim 5 zile de la încheierea trimestrului organelor ierarhice imediat superioare;
- ❖ entităţile publice ale Administraţiei publice locale transmit trimestrial la structurile teritoriale UCAAPI, în termen de 10 zile de la încheierea trimestrului;
- ❖ entităţile publice ale Administraţiei publice centrale transmit trimestrial la UCAAPI, în termen de 10 zile de la încheierea trimestrului;

e) raportează periodic asupra constatărilor, concluziilor şi recomandărilor rezultate din activităţile sale de audit; compartimentele de audit public intern transmit la UCAAPI /structurile teritoriale ale UCAAPI /organul ierarhic imediat superior, la cererea acestora rapoarte periodice privind constatările, concluziile şi recomandările rezultate din activităţile lor de audit.

f) elaborează raportul anual al activităţii de audit public intern;

g) în cazul identificării unor iregularităţi semnificative sau posibile prejudicii, raportează imediat conducătorului entităţii publice şi structurii de control intern abilitate;

h) verifică respectarea normelor, instrucţiunilor, precum şi a Codului privind conduita etică în cadrul compartimentelor de audit intern din

Scanned with OKEN Scanner

entitățile publice subordonate, aflate în coordonare sau sub autoritate, și poate iniția măsurile corective necesare, în cooperare cu conducătorul entității publice în cauză.

4.2. Serviciul de audit public intern

Auditul public intern se exercită asupra tuturor activităților desfășurate într-o entitate publică, inclusiv din entitățile subordonate, cu privire la formarea și utilizarea fondurilor publice, precum și la administrarea patrimoniului public.

Organizarea sistemului de audit în cadrul unei entități trebuie să tindă către obținerea unei capacități optime de audit care să atingă masa critică (riscurile mari și medii ce acționează la nivelul acelei entități).

Obiectivele serviciului (compartimentului) de audit public intern sunt următoarele:

a) de a ajuta entitatea publică prin opiniile și recomandările auditorilor interni;
b) să asigura o mai bună gestionare a riscurilor;
c) să asigure o mai bună administrare și păstrare a patrimoniului;
d) să asigure o mai bună monitorizare a conformității activității entității publice cu regulile și procedurile existente;
e) să asigure o evidență contabilă și un management informatic fiabil și corect;
f) să îmbunătățească calitatea managementului, a controlului și auditului intern;
g) să îmbunătățească eficiența și eficacitatea operațiunilor.

Compartimentul de audit public intern **auditează, cel puțin o dată la 3 ani**, fără a se limita la acestea, următoarele:

- angajamentele bugetare și legale din care derivă direct sau indirect obligații de plată, inclusiv din fondurile comunitare;
- plățile asumate prin angajamente bugetare și legale, inclusiv din fondurile comunitare;
- vânzarea, gajarea, concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;
- concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;
- constituirea veniturilor publice, respectiv modul de autorizare și stabilire a titlurilor de creanță, precum și a facilităților acordate la încasarea acestora;
- alocarea creditelor bugetare;
- sistemul contabil și fiabilitatea acestuia;
- sistemul de luare a deciziilor;

Scanned with OKEN Scanner

- sistemele de conducere şi control precum şi riscurile asociate unor astfel de sisteme;
- sistemele informatice.

Rapoartele anuale privind activitatea de audit public intern cuprind principalele constatări, concluzii şi recomandări rezultate din activitatea de audit, progresele înregistrate prin implementarea recomandărilor, eventualele iregularităţi/prejudicii constatate în timpul misiunilor de audit public intern, precum şi informaţii referitoare la pregătirea profesională.

În situaţia în care în timpul misiunilor de audit public intern se constată abateri de la regulile procedurale şi metodologice, respectiv de la prevederile legale, aplicabile structurii/activităţii/operaţiunii auditate, auditorii interni trebuie să înştiinţeze conducătorul entităţii publice şi structura de inspecţie sau o altă structură de control intern stabilită de conducătorul entităţii publice, în termen de 3 zile.

În cazul identificării unor iregularităţi majore auditorul intern poate continua misiunea sau poate să o suspende cu acordul conducătorului entităţii care a aprobat-o, dacă din rezultatele preliminare ale verificării se estimează că prin continuarea acesteia nu se ating obiectivele stabilite.

Proiectul planului de audit public intern se elaborează de către compartimentul de audit public intern, pe baza evaluării riscului asociat diferitelor structuri, activităţi, programe/proiecte sau operaţiuni, precum şi prin preluarea sugestiilor conducătorului entităţii publice, prin consultare cu entităţile publice ierarhic superioare, ţinând seama de recomandările Curţii de Conturi.

Conducătorul entităţii publice aprobă anual proiectul planului de audit public intern.

Auditorul intern desfăşoară audituri ad-hoc, respectiv misiuni de audit public intern cu caracter excepţional, necuprinse în planul anual de audit public intern.

În realizarea misiunilor de audit auditorii interni îşi desfăşoară activitatea pe bază de ordin de serviciu, emis de şeful compartimentului de audit public intern, care prevede în mod explicit scopul, obiectivele, tipul şi durata auditului public intern, precum şi nominalizarea echipei de auditare.

Compartimentul de audit public intern notifică structura care va fi auditată, cu 15 zile înainte de declanşarea misiunii de audit. În notificare se va preciza scopul, principalele obiective şi durata misiunii de audit.

Auditorii interni au acces la toate datele şi informaţiile, inclusiv la cele existente în format electronic, pe care le consideră relevante pentru scopul şi obiectivele precizate în ordinul de serviciu.

Personalul de conducere şi de execuţie din structura auditată are obligaţia să ofere documentele şi informaţiile solicitate, în termenele stabilite, precum şi tot sprijinul necesar desfăşurării în bune condiţii a auditului public intern.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii interni pot solicita date, informaţii, precum şi copii ale documentelor, certificate pentru conformitate, de la persoanele fizice şi juridice aflate în legătură cu structura auditată, iar acestea au obligaţia de a le pune la dispoziţie la data solicitată. Totodată auditorii interni pot efectua la aceste persoane fizice şi juridice orice fel de reverificări financiare şi contabile legate de activităţile de control intern la care acestea au fost supuse, care vor fi utilizate pentru constatarea legalităţii şi a regularităţii activităţii respective.

Reprezentanţilor autorizaţi ai Comisiei Europene şi ai Curţii de Conturi Europene li se asigură drepturi similare celor prevăzute pentru auditorii interni, cu scopul protejării intereselor financiare ale Uniunii Europene. Aceşti reprezentanţi trebuie să fie împuterniciţi în acest sens printr-o autorizaţie scrisă, care să le ateste identitatea şi poziţia, precum şi printr-un document care să indice obiectul şi scopul controlului sau al inspecţiei la faţa locului.

Ori de câte ori în efectuarea auditului public intern sunt necesare cunoştinţe de strictă specialitate, conducătorul compartimentului de audit public intern poate decide asupra oportunităţii contractării de servicii de expertiză/consultanţă din afara entităţii publice.

Auditorii interni elaborează un **proiect de raport de audit public intern** la sfârşitul fiecărei misiuni de audit public intern. Proiectul de raport de audit public intern reflectă cadrul general, obiectivele, constatările, concluziile şi recomandările. Proiectul de raport de audit public intern se transmite la structura auditată; aceasta poate trimite, în maximum 15 zile de la primirea raportului, punctele sale de vedere, care vor fi analizate de auditorii interni.

În termen de 10 zile de la primirea punctelor de vedere compartimentul de audit public intern organizează reuniunea de conciliere cu structura auditată, în cadrul căreia se analizează constatările şi concluziile, în vederea acceptării recomandărilor formulate.

Şeful compartimentului de audit public intern trimite raportul de audit public intern finalizat, împreună cu rezultatele concilierii, conducătorului entităţii publice care a aprobat misiunea, pentru analiză şi avizare. Pentru instituţia publică mică, raportul de audit public intern este transmis spre avizare conducătorului acesteia. După avizare recomandările cuprinse în raportul de audit public intern vor fi comunicate structurii auditate.

Structura auditată informează compartimentul de audit public intern asupra modului de implementare a recomandărilor, incluzând un calendar al acestora. Şeful compartimentului de audit public intern informează UCAAPI sau organul ierarhic superior, după caz, despre recomandările care nu au fost avizate. Toate recomandările trebuie să fie însoţite de documentaţia de susţinere.

Compartimentul de audit public intern verifică şi raportează UCAAPI sau organului ierarhic superior, după caz, asupra progreselor înregistrate în implementarea recomandărilor.

Scanned with OKEN Scanner

4.3. Desfăşurarea activităţii de audit public intern

4.3.1. Planificarea activităţii de audit public intern

Procedurile de a hotărî programul anual de audit, sau alte modalităţi de a decide anvergura şi momentul când trebuie efectuat un anumit audit, sunt diferite de la o instituţie la alta. Indiferent de procesul folosit spre a ajunge la o anumită decizie etapele rămân aceleaşi. Chiar dacă procesul decizional este puternic descentralizat, fără să existe o decizie luată la nivel superior, central, organizarea procesului decizional şi a răspunderii pentru decizii trebuie să încerce să urmeze aceleaşi etape, evaluând factorii relevanţi în cadrul instituţiei. Pentru fiecare factor trebuie să existe documentaţie, mai ales în privinţa riscului auditării, indiferent de tipul de structură managerială a instituţiei respective.

Serviciile de audit trebuie să recunoască de asemenea faptul că **programul de audit nu poate fi static**. Circumstanţele mediului în care ele funcţionează se schimbă iar priorităţile privind subiectele potenţiale de auditare se schimbă şi ele la rândul lor. Noi probleme apar, noi tipuri de priorităţi pentru un anume control sau altul, sau sunt impuse urgenţe, care trebuie rezolvate cu primă prioritate, schimbând ordinea priorităţilor stabilite prin plan, şi necesitând ajustarea şi modificarea programului de activitate. Uneori, anumite auditări planificate trebuie amânate, şi înlocuite cu cele ce se cer în regim de urgenţă.

Pregătirea unui plan de sarcini de audit este vitală, ca fază în procesul de auditare. Auditarea implică colectarea şi analizarea unor informaţii suficiente spre a se ajunge la concluzii valide. Resursele disponibile pentru acest proces sunt totdeauna limitate. Elaborarea planului de auditare este „vehiculul" necesar spre a reconcilia activitatea de controale ce trebuie efectuate, cu resursele disponibile pentru îndeplinirea lor. Un bun plan de audit este unul care, implementat în mod adecvat, prezintă probabilitatea maximă de îndeplinire a obiectivului auditării, respectându-se resursele disponibile şi cu o minimă alocare de resurse pentru acele sarcini din plan care se dovedesc, pe parcurs, ca fiind nenecesare.

Pregătirea unui plan de sarcini de audit trebuie să ia în considerare riscul şi materialitatea, bazată pe înţelegerea structurii organizaţionale a instituţiei sau domeniului auditat, a programelor şi activităţilor sale precum şi a mediului informatic în care funcţionează aceasta. Planul trebuie să stabilească cum şi când va avea loc controlul şi cât de multe informaţii necesare pentru auditare sunt obţinute pentru a fundamenta concluziile şi recomandările în urma auditului.

Un plan de audit trebuie să cuprindă următoarele elemente:

1. Cadrul legal de efectuare al auditării;

Scanned with OKEN Scanner

2. Scurtă descriere a activităţii, programului sau a organizaţiei auditate, incluzând şi rezultatele auditărilor din anii precedenţi, precum şi impactul acestora;

3. Motivele pentru care se face auditul;

4. Factorii care influenţează procesul de audit, mai ales restricţiile de resurse materiale;

5. Evaluarea riscului;

6. Obiectivele auditului, anvergura sa şi modul abordării (praguri de resurse alocate, sistemele ce trebuie evaluate şi testate, metodologiile planificate spre a se utiliza, strategii de eşantionare, dimensiunea anticipată a eşantionului);

7. Resurse necesare: auditorii utilizaţi, experţi din exterior, cerinţe privind deplasările, bugete alocate;

8. Preţul care va fi cerut pentru efectuarea auditului (dacă este cazul);

9. Responsabilităţi pentru instituţia de audit;

10. Datele pentru efectuarea diferitelor etape ale auditului, incluzând şi data prevăzută pentru proiectul de raport final;

11. Forma raportului final de control, conţinutul său, şi beneficiarii acestuia.

Pe parcursul fazei de planificare a sarcinilor auditului, auditorul principal (supervizorul) trebuie să se asigure că obţine următoarele rezultate, pe care le transmite celor în drept să le ştie (respectiv ceilalţi membri ai echipei de audit):

- auditorul principal trebuie să facă cunoscut cadrul legal şi temeiul legal care stă la baza controlului, şi să transmită modificările legislaţiei în vigoare;
- să obţină cât se poate de multe informaţii spre a înţelege modul de funcţionare a domeniului, organizaţiei sau activităţii care constituie obiectul auditării;
- să stabilească canalele potrivite de contact, informare şi relaţii cu organizaţia controlată.

S-a dovedit de multe ori că e un lucru bun ca planurile şi programarea lor să fie revizuite din timp în timp de către un auditor extern echipei de control, şi cu experienţă în domeniu. Astfel de examinări efectuate de către o persoană competentă, din afara grupului, arată uneori că există necesitatea unor modificări care n-au fost iniţial prevăzute de cei care au conceput planul de control iniţial şi l-au defalcat pe activităţi.

În cazul auditului performanţei, numărul şi complexitatea problemelor de planificare poate fi chiar mai mare. Metodologia de evaluare a eficienţei unei entităţi va fi foarte diferită faţă de metodologia care încearcă să măsoare eficacitatea unui program de a-şi atinge propriile obiective prestabilite. Aceste două tipuri de audit implică colectarea şi analizarea diferitelor tipuri de date, provenind din diferite surse.

Scanned with OKEN Scanner

Auditul intern este o **activitate planificată**. În această etapă auditorii îşi definesc planul de activitate viitor, atât cel strategic cât şi cel anual, focalizând domeniile în care se pot manifesta riscuri semnificative care pot limita sau chiar împiedica entitatea publică să-şi atingă obiectivele programate.

Pentru început se face inventarierea tuturor activităţilor entităţii publice, spre a se identifica potenţialele riscuri asociate, dar şi zonele vulnerabile ale sistemului de control intern ataşat (cu mai multe slăbiciuni), spre care trebuie îndreptată activitatea de audit intern. Se realizează aprecierea riscului şi se calculează **riscul rezidual**[34], reprezentând nivelul de risc care persistă chiar şi după exercitarea controlului intern (expunerea la risc). În final, se elaborează ierarhizarea activităţilor entităţii publice funcţie de nivelul riscurilor asociate, tablou care este utilizat pentru obţinerea de informaţii esenţiale în definirea planului de activitate.

Procesul de planificare strategică a auditului intern, fundamentat pe baza analizei riscurilor, a solicitărilor exprese ale managementului entităţii, corelat cu capacitatea de audit existentă, a continuat să se dezvolte în entităţile publice.

Dacă la entităţile publice centrale planificarea activităţii de audit public intern se încadrează în parametrii satisfăcători, în cadrul instituţiilor administraţiei publice locale procesul de aplicare a procedurilor privind planificarea activităţii de audit intern continuă să manifeste unele dificultăţi. Lipsa experienţei auditorilor interni şi accesul încă redus la informaţii din surse directe sunt elementele care explică demarajul mai lent al aplicării acestor proceduri şi practicarea pe o scară mai redusă a auditului bazat pe analiza riscului.

Domeniile auditate cuprind în mare măsură funcţiile suport (procesul bugetar, financiar-contabilitate, achiziţii publice, resurse umane, juridic, informatică) şi mai puţin funcţiile specifice ale entităţilor publice.

Gradul de realizare a planului anual de audit public intern pe anul 2006, a fost între 75% - 100% la majoritatea instituţiilor administraţiei publice centrale[35].

Alături de misiunile de audit intern planificate, auditorii exercită şi audituri ad-hoc care se realizează prin intermediul unor misiuni cu caracter excepţional, dispuse direct de conducătorul instituţiei în timpul anului şi care nu totdeauna sunt cuprinse în planurile anuale de audit intern. De fapt, conducătorul instituţiei primeşte semnale că riscurile asociate unor activităţi au depăşit un anumit nivel admisibil şi are la dispoziţie prin intermediul auditului ad-hoc un instrument operativ cu ajutorul căruia poate gestiona riscurile pe care le consideră iminente, spre a le aduce la un nivel acceptabil.

---

[34] Riscul care rămâne după ce managementul a luat măsurile necesare pentru reducerea impactului şi a probabilităţii apariţiei unui eveniment advers, inclusiv cele legate de activităţile de control ca răspuns la riscul respectiv.

[35] Ministerul Economiei şi Finanţelor - Raport anual privind activitatea de audit public intern pe 2006, pag. 16

Scanned with OKEN Scanner

Buna practică internațională recomandă ca acest instrument (auditul ad-hoc) să fie folosit numai în situații deosebite pentru că altfel poate schimba sensul activității de audit intern, limitând mult independența în planificare a auditorilor interni.

4.3.2. Metodologia utilizată de auditorii publici interni

Activitatea de audit intern se desfăşoară pe baza unui cadru metodologic general care a fost elaborat în conformitate cu standardele de audit intern şi buna practică internațională recunoscută în domeniu. Acesta cuprinde: normele aplicabile compartimentului de audit intern şi auditorilor interni (normele de calificare şi normele de funcționare) şi prezintă în detaliu sistemul derulării misiunilor de audit intern, astfel încât auditorii să aibă la dispoziție un îndrumar complet pentru activitatea desfăşurată. Pe baza acestui cadru metodologic general, entitățile din sistemul public şi-au dezvoltat propriile metodologii de audit intern după care îşi desfăşoară activitatea, necesitate derivată din caracterul de independență profesională a auditorilor interni în exercitarea funcției.

De asemenea, pentru auditarea corespunzătoare a fondurilor europene trebuie elaborate norme specifice, ca cerință a trecerii la utilizarea fondurilor în sistem descentralizat (EDIS).

Supervizarea este activitatea de monitorizare realizată de un auditor cu experiență sau de şeful compartimentului de audit intern, pe tot parcursul desfăşurării misiunii de audit. Scopul acțiunii de supervizare este acela de a se asigura atingerea tuturor obiectivelor misiunii cu respectarea procedurilor specifice metodologiei, prin analiza calitativă a constatărilor, a elementelor de fundamentare şi a clarității redactării raportului de audit intern, verificarea executării programului de audit şi respectarea termenelor fixate.

Asigurarea şi îmbunătățirea calității activității de audit intern este o altă procedură importantă, solicitată de standardele internaționale, fiind rezultatul evaluărilor interne efectuate de către şeful structurii de audit intern, dar şi al evaluărilor externe realizate de UCAAPI sau de organul ierarhic superior pentru instituțiile din sfera lor de activitate, prin care sunt identificate slăbiciunile în pregătirea profesională a auditorilor, precum şi punctele slabe ale metodologiei de audit intern.

În urma acestor evaluări şeful structurii de audit intern stabileşte acțiunile care pot conduce la eliminarea slăbiciunilor, implicit la îmbunătățirea calității activității de audit intern. Programul de asigurare şi îmbunătățire a calității trebuie să asigure perfecționarea activității profesionale a auditorilor interni, în zonele în care în urma evaluărilor au fost depistate insuficiențe, dar şi îmbunătățirea metodologiei de abordare concretă a fiecărei probleme întâlnită în activitatea practică, care să conducă la obținerea de valoare adăugată pentru activitățile entității.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.3. Raportarea activităţii

Sistemul de raportare în activitatea de audit intern cuprinde:

a) elaborarea raportului de audit intern, sinteza constatărilor şi recomandărilor formulate în misiunile de audit efectuate de auditorii interni;

b) raportarea iregularităţilor şi a recomandărilor neînsuşite de către conducătorul entităţii publice;

c) elaborarea raportului anual al activităţii de audit public intern.

Finalitatea unei misiuni de audit intern se concretizează în elaborarea raportului de audit. Raportul de audit intern trebuie să cuprindă într-o formă clară şi

concisă, structurate pe obiectivele misiunii de audit intern, constatările susţinute de probe de audit adecvate, cauzele disfuncţiilor evaluarea consecinţelor, precum şi recomandările formulate, care prin aplicare să determine limitarea acţiunii riscurilor. Raportul se finalizează cu concluzii, în care este exprimată opinia auditorului intern asupra calităţii sistemului de control intern.

4.3.4. Urmărirea implementării recomandărilor

Pe parcursul derulării misiunii de audit intern constatările şi recomandările auditorilor interni sunt discutate cu responsabilii compartimentelor auditate şi apoi sunt cuprinse în raportul de audit intern, care se înaintează managementului general. Managementul stabileşte măsurile ce se impun pentru implementarea recomandărilor, care se transpun într-un Plan de acţiune, însoţit de calendarul implementării recomandărilor. Auditorii interni urmăresc progresele înregistrate ca urmare a aplicării măsurilor dispuse.

Raportările anuale ale entităţilor publice cuprind şi confirmă faptul că au existat recomandări ale auditorilor interni care trebuie să contribuie la întărirea sistemelor de control intern existente sau la efectuarea unor controale în puncte cheie ale lanţului procedural, dar şi situaţii de eliminare a excesului de control.

4.4. Auditorii interni

Auditorii publici interni care sunt funcţionari publici sunt selectaţi şi au drepturile, obligaţiile şi incompatibilităţile prevăzute de Statutul funcţionarilor publici.

Numirea sau revocarea auditorilor publici interni se face de către conducătorul entităţii publice, respectiv de către organul colectiv de conducere, cu avizul conducătorului compartimentului de audit public intern.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii interni au un nivel de salarizare corespunzător ierarhiei acestei funcţii în cadrul sistemului de salarizare a funcţionarilor publici; totodată auditorii interni beneficiază de un spor pentru complexitatea muncii de 25%, aplicat la salariul de bază brut lunar.

Pentru auditorii interni care nu sunt funcţionari publici selectarea, stabilirea drepturilor şi obligaţiilor se fac în concordanţă cu regulamentele proprii de funcţionare a entităţii publice, precum şi cu prevederile prezentei legi.

Auditorii interni trebuie să îşi îndeplinească atribuţiile în mod obiectiv şi independent, cu profesionalism şi integritate, conform prevederilor prezentei legi şi potrivit normelor şi procedurilor specifice activităţii de audit public intern.

Pentru acţiunile lor, întreprinse cu bună-credinţă în exerciţiul atribuţiilor şi în limita acestora, auditorii interni nu pot fi sancţionaţi sau trecuţi în altă funcţie.

Auditorii interni nu vor divulga nici un fel de date, fapte sau situaţii pe care le-au constatat în cursul ori în legătură cu îndeplinirea misiunilor de audit public intern.

Auditorii interni sunt responsabili de protecţia documentelor referitoare la auditul public intern desfăşurat la o entitate publică.

Răspunderea pentru măsurile luate în urma analizării recomandărilor prezentate în rapoartele de audit aparţine conducerii entităţii publice.

Auditorii interni trebuie să respecte prevederile Codului privind conduita etică a auditorului intern.

Auditorii interni au obligaţia perfecţionării cunoştinţelor profesionale. Şeful compartimentului de audit public intern, respectiv conducerea entităţii publice, va asigura condiţiile necesare pregătirii profesionale, perioada destinată în acest scop fiind de minimum 15 zile pe an.

Persoanele care sunt soţi, rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul entităţii publice nu pot fi auditori interni în cadrul aceleiaşi entităţi publice.

Auditorii interni **nu pot fi desemnaţi să efectueze misiuni de audit public intern** la o structură/entitate publică dacă sunt soţi, rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul acesteia sau cu membrii organului de conducere colectivă.

Auditorii interni nu trebuie implicaţi în vreun fel în îndeplinirea activităţilor pe care în mod potenţial le pot audita şi nici în elaborarea şi implementarea sistemelor de control intern al entităţilor publice.

Auditorii interni care au responsabilităţi în derularea programelor şi proiectelor finanţate integral sau parţial de Uniunea Europeană nu trebuie implicaţi în auditarea acestor programe.

Scanned with OKEN Scanner

Auditorilor interni nu trebuie să li se încredinţeze misiuni de audit public intern în sectoarele de activitate în care aceştia au deţinut funcţii sau au fost implicaţi în alt mod; această interdicţie se poate ridica după trecerea unei perioade de 3 ani.

Auditorii interni care se găsesc în una dintre situaţiile prevăzute mai sus au obligaţia de a informa de îndată, în scris, conducătorul entităţii publice şi şeful structurii de audit public intern.

Şeful compartimentului de audit public intern este numit/destituit de către conducătorul entităţii publice, cu avizul UCAAPI (organul ierarhic imediat superior).

Numirea şefului compartimentului de audit public intern din entitatea publică se face numai cu avizul prealabil al UCAAPI (organul ierarhic imediat superior), în conformitate cu procedura stabilită de aceasta.

Candidaţii pentru funcţia de şef al compartimentului de audit public intern depun la compartimentul de audit public intern de la organul ierarhic imediat superior următoarele documente:

- ❖ curriculum vitae;
- ❖ minimum două scrisori de recomandare de la persoane calificate, prin care să li se ateste calităţile profesionale, manageriale şi morale;
- ❖ o lucrare de concepţie privind organizarea şi exercitarea auditului public intern într-o entitate publică din domeniul căreia îi aparţine entitatea unde concurează;
- ❖ o declaraţie referitoare la incompatibilităţile auditorilor interni.

Avizarea candidaţilor se face în termen de 10 zile de la data depunerii documentelor, prin analizarea acestora şi prin consultări directe. După obţinerea avizului favorabil, numirea şefului compartimentului de audit public intern se face de către conducătorul entităţii publice respective, în conformitate cu prevederile legale referitoare la organizarea şi desfăşurarea concursurilor/ examenelor pentru ocuparea acestor funcţii. În cazul în care avizul este nefavorabil, candidatul respectiv nu poate participa la concursul/examenul organizat pentru ocuparea acestei funcţii.

Destituirea şefului compartimentului de audit public intern din entitatea publică se face numai cu avizul prealabil al UCAAPI (organul ierarhic imediat superior), în conformitate cu procedura stabilită de aceasta.

Pentru destituirea şefului compartimentului de audit public intern, conducătorul entităţii publice subordonate notifică conducătorului de la organul ierarhic imediat superior despre intenţia de destituire, precum şi despre motivele destituirii. Conducătorul de la organul ierarhic superior analizează motivele, efectuează investigaţii, are consultări directe cu şeful compartimentului de audit public intern care este propus pentru destituire, după caz, şi în termen de 10 zile prezintă în scris avizul favorabil/nefavorabil privind destituirea. În cazul

Scanned with OKEN Scanner

obținerii unui aviz favorabil destituirii, conducătorul entității publice procedează în conformitate cu prevederile legale, însă dacă avizul este nefavorabil, destituirea nu este posibilă.

Numirea/revocarea auditorilor interni se face de către conducătorul entității publice/organul colectiv de conducere, numai cu avizul prealabil al șefului compartimentului de audit public intern.

Pentru acordarea avizului în vederea numirii auditorilor interni, șeful compartimentului de audit public intern analizează dosarele de înscriere depuse de candidații pentru ocuparea funcției de auditori interni și poate avea consultări directe cu aceștia, cu 5-10 zile înainte de data susținerii examenului. Dosarele de înscriere vor cuprinde în mod obligatoriu declarațiile candidaților referitoare la incompatibilitățile auditorilor interni, precum și scrisori de recomandare. În cazul obținerii unui aviz favorabil, numirea în funcție se face de către conducătorul entității publice, în conformitate cu prevederile legale referitoare la organizarea și desfășurarea concursurilor/examenelor pentru ocuparea acestor funcții.

Pentru revocarea auditorilor interni, conducătorul entității publice înștiințează șeful compartimentului de audit public intern despre intenția de revocare a unui auditor intern și despre motivele acesteia. Șeful compartimentului de audit public intern analizează motivele, efectuează investigații, și în termen de 10 zile prezintă avizul favorabil/nefavorabil revocării.

Întrucât activitatea de audit intern este la început de drum, mai există deficiențe privind încadrarea auditorilor interni cauzate de mai mulți factori:

- bugete insuficiente la unele entități publice care nu dau posibilitatea angajării auditorilor;
- lipsa personalului de specialitate care să îndeplinească condițiile necesare angajării pe funcția de auditor la aceste instituții;
- lipsa atractivității pentru specialiști, ca urmare a nivelului scăzut al salarizării.

4.5. Tipuri de audit public

Legea privind auditul public intern definește următoarele tipuri de audit: auditul de regularitate, auditul performanței și auditul de sistem.

Auditul de regularitate reprezintă examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice, conform normelor legale.

Auditul performanței examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele.

Scanned with OKEN Scanner

Auditul de sistem reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere şi control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcţionează economic, eficace şi eficient, pentru identificarea deficienţelor şi formularea de recomandări pentru corectarea acestora.

4.5.1. Auditul de regularitate

Auditul intern s-a dezvoltat pe auditul de regularitate (conformitate), acesta fiind considerat tradiţional pentru că iniţial auditorul verifica dacă regulile şi procedurile sunt bine aplicate, dacă se respectă organigramele, sistemele de informare.

Auditul de regularitate sau de conformitate, constă în examinarea acţiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale şi metodologice, conform normelor legale.

Auditul de regularitate compară regula şi realitatea, ceea ce ar trebui să fie cu ceea ce este, pe baza unui sistem de referinţe. Regularitatea se observă în raport cu regulile interne ale entităţii, iar conformitatea se stabileşte în raport cu dispoziţiile legale şi reglementare. În ambele cazuri se compară realitatea cu sistemul de referinţe propus.

Auditul de regularitate parcurge următoarea filieră:

- informarea cu privire la ceea ce ar trebui să fie;
- semnalarea dezechilibrelor, a aplicaţiilor care nu s-au efectuat (evitabile sau inevitabile), a interpretărilor greşite a dispoziţiilor stabilite;
- analiza cauzelor şi consecinţelor;
- recomandarea a ceea ce trebuie făcut pentru ca pe viitor să fie aplicate regulile;
- raportarea rezultatelor celui auditat.

4.5.2. Auditul performanţei

Standardele internaţionale INTOSAI definesc auditul performanţei ca un audit al economicităţii, eficienţei şi eficacităţii cu care entitatea auditată utilizează resursele în scopul îndeplinirii responsabilităţilor sale.

Standardele INTOSAI stabilesc că auditul performanţei este:

a) Auditul **economicităţii activităţilor administrative** în raport cu principiile şi practicile unui management performant;

b) Auditul **eficienţei** utilizării resurselor umane, financiare, a altor resurse, incluzând examinarea sistemelor informaţionale, a modului de măsurare şi urmărire a indicatorilor de performanţă, precum şi a procedurilor urmate de entitatea auditată pentru remedierea deficienţelor identificate;

Scanned with OKEN Scanner

c) Auditul **eficacităţii performanţei** referitoare la îndeplinirea obiectivelor entităţii auditate şi auditul impactului efectiv al activităţii entităţii în comparaţie cu impactul planificat al acesteia.

Se consideră că un audit al performanţei este un audit al economicităţii, eficienţei şi eficacităţii, o combinaţie a două dintre acestea sau poate fi un audit complet ce înglobează toate cele trei componente. Auditul performanţei analizează dacă *„banii publici au fost bine cheltuiţi"*, examinându-se în principal măsurile întreprinse de entităţile auditate cu privire la respectarea principiilor economicităţii, eficienţei şi eficacităţii cunoscute fiind ca cei **„trei E"**, de asemenea, auditul performanţei poate implica examinarea directă a performanţei realizate.

Acest tip de audit solicită adesea auditorului examinarea rezultatelor din punctul de vedere al economicităţii, eficienţei şi eficacităţii, folosind raţionamentul său profesional. Măsurarea performanţei rezultatelor în raport cu obiectivele propuse în concordanţă cu cei „3 E" constituie o necesitate pentru managerii de la toate nivelele.

Auditul performanţei încearcă să răspundă la două întrebări de bază şi anume:

- s-a lucrat în mod corect?
- s-a făcut ceea ce trebuia?

În acest caz auditorul urmăreşte să cunoască dacă executivul a respectat reglementările şi cerinţele strategiei stabilite sau operează în concordanţă cu buna practică în domeniu.

Sfera de examinare a auditorilor se extinde dacă se continuă cu a doua întrebare, respectiv dacă „s-a făcut ceea ce trebuia" sau altfel spus, dacă au fost întreprinse măsurile stabilite. Auditorul performanţei poate de fapt, să constate că una din măsurile alese, este ineficientă. Auditorul verifică dacă un angajament public este în totalitate fezabil, însă va trebui totuşi să fie precaut şi să nu-şi depăşească mandatul şi obiectivele stabilite prin extinderea procedurilor de examinare în zona politicului.

Economicitatea reprezintă măsura în care se asigură minimizarea costului resurselor utilizate într-o activitate, fără a compromite realizarea în bune condiţii a obiectivelor declarate ale acesteia (calitatea acesteia).

De exemplu, dacă entitatea auditată a efectuat achiziţii, se va examina modalitatea de achiziţionare, respectiv dacă s-a avut în vedere relaţia „costuri cât mai mici pentru o calitate cât mai bună", respectând cadrul legislativ în vigoare. Diferenţa dintre „buna administrare" şi „risipă" este o chestiune de raţionament al auditorului, care presupune stabilirea unei evaluări externe.

Eficienţa reprezintă raportul dintre rezultatele obţinute şi resursele utilizate pentru obţinerea acestora. Eficienţa poate fi exprimată ca fiind raportul dintre ieşiri („outputs") sub forma bunurilor, serviciilor şi a altor rezultate şi

Scanned with OKEN Scanner

resurse/intrări („inputs"), utilizate pentru producerea lor. Pentru calcularea acesteia se utilizează următoarea formulă:

$$\textbf{Eficiența} = \frac{\text{Rezultate obtinute (iesiri)}}{\text{Resurse utilizate (intrari)}}$$

În cazul în care rezultatul raportului este egal sau mai mare decât „1", situația este favorabilă. O activitate eficientă maximizează rezultatele obținute cu aceeași cantitate de resurse sau minimizează resursele pentru un rezultat stabilit. În consecință, în efectuarea cheltuielilor se va avea în vedere obținerea unor rezultate maxime și de calitate corespunzătoare.

În cazul unui audit al eficienței, subiectul central îl reprezintă examinarea resurselor utilizate. De aceea, problema principală o constituie utilizarea optimă a resurselor sau, cu alte cuvinte, dacă rezultatele activității desfășurate, care corespund din punct de vedere cantitativ și calitativ așteptărilor noastre, ar fi putut fi obținute cu resurse mai puține.

Întrebarea care se pune în cazul eficienței, se referă la raportul dintre calitatea și cantitatea de bunuri și servicii furnizate, respectiv costul resurselor utilizate pentru obținerea acestora.

Auditul eficienței poate fi efectuat și prin **compararea unor activități similare** realizate în perioade de timp diferite.

Auditul eficienței se poate realiza prin raportarea la anumite standarde specifice, iar în cazul în care problemele sunt complexe și nu există standarde, examinările se efectuează pe baza celor mai bune informații și argumente disponibile. De exemplu, la o entitate auditată se verifică dacă au fost minimizate costurile de exploatare și ale pieselor de schimb în condițiile în care a crescut numărul autovehiculelor de serviciu și au fost respectate standardele de siguranță în exploatarea lor.

Eficacitatea arată gradul de îndeplinire a obiectivelor declarate ale unei activități și relația dintre impactul dorit și impactul efectiv realizat. Eficacitatea poate fi exprimată ca raport între rezultatele obținute pentru o activitate dată și rezultatele programate, utilizând următoarea formulă:

$$\textbf{Eficacitatea} = \frac{\text{Rezultate obtinute}}{\text{Rezultate programate}}$$

Un exemplu de eficacitate poate fi în cazul unei entități auditate când se examinează în cazul achiziționării unor bunuri, dacă prețul acestora la momentul luării deciziei privind efectuarea achiziției a fost mai mare decât prețul plătit efectiv la cumpărarea bunurilor.

Cu toate că auditorul poate să determine sau să măsoare eficacitatea prin compararea rezultatelor (impactul) cu scopurile stabilite în cadrul obiectivelor, totuși este recomandat ca la auditarea eficacității să se încerce determinarea

Scanned with OKEN Scanner

măsurii în care acţiunile întreprinse au contribuit la atingerea obiectivelor. Aceasta poate constitui sensul „real" al eficacităţii şi în consecinţă este necesară obţinerea de dovezi din care să reiasă că „ieşirile" (rezultatele) observate sunt cu adevărat rezultatul măsurilor întreprinse de entitatea auditată în direcţia atingerii obiectivelor politicii sale şi nu rezultatul altor factori.

În realizarea auditului eficacităţii unei activităţi, entităţi sau program guvernamental, auditorul, prin examinările sale, încearcă să găsească răspunsuri la următoarele întrebări:

- sunt atinse obiectivele de politică managerială cu mijloacele utilizate, respectiv sunt obţinute rezultatele programate?
- mijloacele utilizate şi rezultatele obţinute sunt compatibile cu obiectivele politicii manageriale?
- reprezintă impactul programat un rezultat direct al politicii manageriale şi nu unul datorat altor circumstanţe?

Examinările efectuate de auditori privind eficacitatea trebuie să arate dacă obiectivele de politică managerială au fost atinse şi dacă rezultatele au fost obţinute ele pot fi atribuite politicilor manageriale. Pentru a aprecia măsura în care obiectivele au fost atinse, întrebările auditorului trebuie să fie formulate într-o manieră care să permită obţinerea de răspunsuri utile realizării unei evaluări cât mai pertinente.

4.5.3. Auditul de sistem

Auditul de sistem prezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere şi control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcţionează economic, eficace şi eficient, pentru identificarea deficienţelor şi formularea de recomandări pentru corectarea acestora.

Aflat pe treapta superioară a evoluţiei auditului intern, auditul de sistem reprezintă o confruntare între toate politicile şi strategiile entităţii pentru verificarea coerenţei globale a sistemului.

Auditul de sistem fiind un audit care vizează analiza riscurilor prezintă următoarele **caracteristici:**

- este potrivit entităţilor care au atins un nivel foarte matur al gestionării riscurilor;
- este ceea ce se doreşte şi în România;
- nu este principalul punct de interes al actualei legii a auditului intern (cele mai multe misiuni de audit sunt de regularitate, conformitate);
- preia un risc major deja identificat;
- auditează cât de bine este gestionat acest risc de către organizaţie.

Entităţile sunt constituite din mai multe sistem (subsisteme), iar fiecare parte componentă a organizaţiei trebuie să contribuie la atingerea obiectivelor

Scanned with OKEN Scanner

prestabilite. Este dificil de realizat un audit de sistem care să vizeze toate componentele entității. De aceea, pe baza analizei riscurilor şi a periodicității auditării componentelor sistemului, vor fi avute prioritar în atenție impactul financiar şi vulnerabilitatea sistemelor (subsistemelor).

Un subsistem poate fi considerat ca un ansamblu de elemente, activități, resurse, care conlucrează într-un mod prestabilit, pe baza unor proceduri şi procese definite, la atingerea obiectivelor sau la obținerea rezultatelor propuse.

Regulamentul de funcționare şi organigrama entității auditate reprezintă principala sursă de informații pentru identificarea sistemelor/subsistemelor care vor fi auditate.

În auditul de sistem, auditorul intern nu trebuie doar să descopere neconcordanțe, puncte vulnerabile sau neconformități, ci şi să **recomande modalități de îmbunătățire sau de eliminare a acestora.**

Avantajele auditului de sistem față de auditul de regularitate:

- este o analiză pozitivă, orientată spre viitor care are în vedere punctele forte viitoare ale sistemelor de control, față de izolarea şi raportarea unei serii de greşeli trecute;
- promovează profesionalismul față de scoaterea în evidență a auditorilor care sunt experți în testări simpliste, de rutină şi pe scară largă;
- urmăreşte să îmbunătățească sistemele/subsistemele;
- are caracter preventiv şi priveşte erorile prin prisma prevenirii apariției lor în viitor;
- auditorilor li se pare mult mai interesant să se depărteze de testarea tranzacțiilor;
- pentru că **nu se axează pe identificarea erorilor,** nu este privit cu reținere de conducerea entității auditate;
- ajută auditorii să devină experți în evaluarea sistemului de control intern (riscuri şi instrumente/forme de control), față de poziția de verificatori;
- are o largă arie de cuprindere şi aplicare şi poate fi folosit pentru a audita aproape tot ce există într-o unitate.

În cadrul unei misiuni de audit de sistem există 6 aspecte pe care un auditor le urmăreşte:

a) **atingerea obiectivelor**, respectând anumite standarde de calitate şi performanță prestabilite;
b) **conformitatea** cu politicile, planurile, regulamentele, procedurile şi acordurile interne, pe de-o parte, dar şi cu legile, reglementările şi obligațiile externe, pe de altă parte;
c) **fiabilitatea,** claritatea, completitudinea, oportunitatea şi utilitatea informațiilor de natură financiară, operațională şi de conducere, a rapoartelor şi declarațiilor, precum şi integritatea evidențelor şi documentelor justificative;

Scanned with OKEN Scanner

d) regularitatea tranzacţiilor şi etica comportamentală;

e) economicitatea achiziţiei şi utilizării resurselor şi eficienţa operaţiilor;

f) protejarea activelor şi a intereselor împotriva pierderii sau deteriorării de orice natură şi din orice cauză.

Se consideră că un **audit de sistem** complet va acoperi toate cele 6 aspecte, un **audit de regularitate** se va concentra asupra primelor 3 aspecte, iar un **audit de performanţă** va analiza doar ultimele 3 aspecte.

4.6. Activitatea de consiliere la entităţile publice

Auditul intern la entităţile publice reprezintă activitatea funcţional independentă şi obiectivă care dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor şi cheltuielilor publice, perfecţionând activităţile entităţii publice; ajută entitatea publică să îşi îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică şi metodică, care evaluează şi îmbunătăţeşte eficienţa şi eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor de administrare.

Consilierea reprezintă activitatea desfăşurată de auditorii interni menită să aducă plusvaloare şi să îmbunătăţească administrarea entităţii publice, gestiunea riscului şi controlul intern, fără ca auditorul intern să-şi asume responsabilităţi manageriale. Activităţile de consiliere se efectuează potrivit programului anual, alături de activităţile de asigurare precum şi la cererea expresă a conducerii entităţii publice.

Auditorii interni acordă frecvent consiliere, la solicitarea conducerii instituţiilor, concretizată în dezvoltarea unor analize şi formularea de puncte de vedere asupra unor problematici de interes pentru management (cu precădere în domeniul financiar-contabil), precum şi prin formularea de amendamente la unele acte normative. Aceste acţiuni au rolul de a spori plusul de valoare adus de auditul intern activităţilor consiliate. Auditorii interni participă la schimburi curente de informaţii şi grupuri de lucru, însărcinate cu propunerea de soluţii, ceea ce oferă acestora ocazia de a-şi îmbunătăţi cunoştinţele şi de a fi la curent cu procesele care se desfăşoară in instituţie

Activităţile de consiliere desfăşurate de către auditorii interni din cadrul compartimentelor de audit intern cuprind următoarele **tipuri de consiliere**:

a) consultanţă având ca scop identificarea obstacolelor care împiedică desfăşurarea normală a proceselor, stabilirea cauzelor, determinarea consecinţelor, prezentând totodată soluţii pentru eliminarea acestora;

b) facilitarea înţelegerii destinată **obţinerii de informaţii suplimentare** pentru cunoaşterea în profunzime a funcţionării unui sistem, standard, sau prevedere normativă, necesare personalului care are ca responsabilitate implementarea acestora;

Scanned with OKEN Scanner

c) **formarea şi perfecţionarea profesională** destinată furnizării cunoştinţelor teoretice şi practice referitoare la managementul financiar, gestiunea riscurilor şi controlul intern prin organizarea de cursuri şi seminarii.

Activitatea de consiliere se organizează şi se desfăşoară sub forma de:

a) **misiuni de consiliere formalizate**, cuprinse într-o secţiune distinctă a planului de audit anual, efectuate prin abordări sistematice şi metodice conform unor proceduri prestabilite având un caracter formalizat;

b) **misiuni de consiliere cu caracter informal**, realizate prin participarea în cadrul diferitelor comitete permanente sau la proiecte de durată determinată, la reuniuni punctuale, schimburi curente de informaţii;

c) misiuni de consiliere pentru **situaţii excepţionale**, cuprinzând participarea în cadrul unor echipe constituite în vederea reluării activităţilor urmare a unei situaţii de forţă majoră sau alte evenimente excepţionale.

În scopul evitării prejudicierii independenţei si obiectivităţii auditorilor interni atunci când misiunile de asigurare sunt realizate în urma unei misiuni de consiliere, şefii compartimentelor de audit intern vor asigura desemnarea de **auditori şi supervizori diferiţi** pentru efectuarea misiunilor de asigurare si respectiv a misiunilor de consiliere.

Desfăşurarea misiunilor de consiliere formalizate se realizează prin parcurgerea procedurilor si elaborarea unor documente specifice activităţii, respectiv etapele pregătirea misiunii de consiliere, intervenţia la faţa locului şi comunicarea rezultatelor misiunii de consiliere.

Declaraţia de imparţialitate şi păstrare a independenţei auditorilor interni selectaţi pentru realizarea misiunii de consiliere, urmăreşte evitarea desemnării aceloraşi auditori interni care efectuează misiuni de consiliere şi care urmează, conform planului de audit anual, să desfăşoare misiuni de asigurare în domenii cu implicaţii directe în activitatea consiliată.

Colectarea si prelucrarea informaţiilor cu caracter general despre entitatea (structura, activitatea) supusă consilierii trebuie să asigure:

(1) identificarea principalelor elemente ale contextului instituţional în care se desfăşoară activitatea supusă consilierii, care contribuie la realizarea Listei centralizatoare a obiectelor consiliabile;

(2) cunoaşterea organizării entităţii/structurii supusă consilierii, a tehnicilor sale de lucru si a diferitelor nivele de administrare, conform organigramei entităţii;

(3) identificarea obiectelor activităţii de consiliere, realizată prin parcurgerea următoarelor etape:

- detalierea fiecărei activităţi în operaţii succesive descriind procesul de la realizarea acestei activităţi până la înregistrarea rezultatelor acesteia;
- definirea pentru fiecare operaţiune în parte a condiţiilor pe care trebuie să le îndeplinească din punct de vedere al controalelor specifice şi al riscurilor aferente;

Scanned with OKEN Scanner

➢ determinarea modalităţilor de funcţionare necesare pentru ca entitatea publică să-şi realizeze obiectivele.

(4) identificarea şi evaluarea riscurilor cu incidenţă semnificativă;

(5) stabilirea informaţiilor şi a selecţionării tehnicilor de obţinere adecvate necesare pentru atingerea obiectivelor consilierii.

Tematica în detaliu a misiunii de consiliere se obţine ca rezultat al analizei documentelor şi informaţiilor colectate până în această fază şi cuprinde obiectele/domeniile selectate pentru a fi avute în vedere în activitatea de consiliere şi care vor fi prezentate şi discutate în şedinţa de deschidere.

Programul misiunii de consiliere cuprinde pe obiectele selectate în tematica în detaliu a misiunii acţiunile concrete de realizat pentru fiecare obiectiv, respectiv cuantificările, testele şi validarea acestora cu materiale probante, precum şi termenele de realizare pentru fiecare auditor.

Şedinţa de deschidere a intervenţiei la faţa locului se desfăşoară la entitatea la care are loc consilierea, cu participarea auditoriilor interni şi a personalului entităţii şi cuprinde prezentarea auditorilor interni, a obiectivelor misiunii de consiliere, stabilirea termenelor de raportare a stadiului verificărilor, prezentarea tematicii în detaliu, acceptarea calendarului întâlnirilor de lucru, asigurarea condiţiilor materiale necesare derulării misiunii de consiliere; toate acestea fiind consemnate în minuta şedinţei de deschidere.

Principalele tehnici utilizate în misiunea de consiliere sunt:

✓ simularea, ce permite aprecierea calitativă a procedurilor;

✓ observarea fizica, prin care auditorii interni îşi formează o părere proprie despre activitatea analizată;

✓ interviul sub forma chestionarelor care se realizează de către auditorii interni cu persoanele din entitatea publica în vederea identificării eventualelor puncte slabe.

Principalele instrumente utilizate în misiunea de consiliere sunt: testele şi fişele de lucru utilizate pentru prezentarea fundamentata a constatărilor şi a rezultatului evaluării fiecărei activităţi/operaţiuni analizate permiţând ierarhizarea riscurilor semnificative identificate.

Revizuirea se efectuează de către auditorii interni, înainte de încheierea intervenţiei la faţa locului, pentru a se asigura că întregul material documentar a fost obţinut şi a fost sistematizat în mod corespunzător.

Raportul de consiliere trebuie să cuprindă cel puţin următoarele elemente:

a) scopul şi obiectivele misiunii de consiliere;

b) date de identificare a misiunii de consiliere (baza legală, ordinul de serviciu, echipa de consiliere, unitatea/structura organizatorică supusă consilierii, durata acţiunii de consiliere);

Scanned with OKEN Scanner

c) modul de desfăşurare a acţiunii de consiliere (documentarea, procedurile, metodele, tehnicile şi instrumentele utilizate, documentele/ materialele examinate, materialele întocmite în cursul acţiunii de consiliere);
d) constatărilor rezultate;
e) raţionamentele şi deducţiile formulate;
f) concluzii şi propuneri de soluţii;
g) documentaţia prezentată (documentele, testele şi simulările efectuate precum şi orice alt material probant);
h) semnătura auditorilor.

Supervizarea tuturor etapelor de desfăşurare a misiunii de consiliere este în responsabilitatea conducătorului compartimentului de audit intern sau a auditorului desemnat de acesta, scopul acţiunii de supervizare fiind de a asigura ca obiectivele misiunii de consiliere au fost îndeplinite.

Şeful compartimentului de audit intern transmite Raportul de consiliere, finalizat, conducătorului entităţii publice care a aprobat misiunea, pentru analiza şi avizare. După avizarea Raportului de consiliere, acesta va fi comunicat entităţilor/structurilor supuse consilierii.

4.7. Condiţii necesare pentru realizarea misiunilor de audit public intern

Pentru realizarea misiunilor de audit public intern la un nivel corespunzător trebuie îndeplinite mai multe condiţii:
a) accesul auditorilor interni la informaţii şi documente;
b) contactarea responsabililor entităţilor auditate;
c) realizarea misiunii la faţa locului;
d) transmiterea rezultatelor;
e) urmărirea misiunilor de audit.

Auditorii interni au acces sau pot solicita toate datele şi informaţiile utile şi probante pe care le consideră relevante pentru scopul şi obiectivele misiunii de audit public intern utilizând principiul circuitului auditului (pista de audit).

Responsabilul entităţii auditate **este informat înainte de începerea misiunii** cu privire la data de intervenţie a auditului şi a conţinutului său, cuprinse în ordinul de serviciu.

Auditorii interni vor realiza misiunile de audit public intern prin **deplasarea la entitatea auditată,** ocazie cu care se va putea constata direct anumite aspecte specifice misiunilor de audit. În cadru şedinţei de deschidere vor fi prezentate obiectivele misiunii de audit şi se va transmite carta auditului public intern.

Scanned with OKEN Scanner

Constatările şi recomandările sunt aduse la cunoştinţă entităţilor publice pe măsura obţinerii acestora, dacă ele prezintă importanţă. Proiectul raportului de audit public intern se transmite la structura auditată, care poate trimite în maxim 15 zile de la primirea raportului punctele sale de vedere care vor fi analizate de auditorii interni.

În termen de 10 zile de la primirea punctelor de vedere, structura de audit public intern organizează reuniunea de conciliere cu structura auditată, în cadrul căreia se analizează constatările şi concluziile în vederea acceptării recomandărilor formulate.

Şeful structurii de audit intern trimite raportul de audit public intern împreună cu rezultatele concilierii, conducătorului entităţii publice care a aprobat misiunea, pentru analiză şi avizare.

Responsabilul entităţii auditate trebuie să propună un plan de acţiune însoţit de un calendar de implementare a recomandărilor, dar şi urmăreşte aplicarea lor în practică. Auditorul intern va fi informat periodic de modul în care sunt îndeplinite măsurile luate ca urmare a raportului de audit.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul V

ETICĂ ŞI MORALĂ ÎN EXERCITAREA AUDITULUI PUBLIC INTERN

5.1. Principiile fundamentale în auditul public intern

În societatea de astăzi există o preocupare majoră privind etica profesională, ca urmare a creşterii impactului pe care comportamentul neetic îl are asupra societăţii. Ca urmare a fraudelor de proporţii din binecunoscutul caz Enron-Anderson, organismele de reglementare au reacţionat prompt propunând măsuri de înăsprire a normelor privitoare la etica profesională, mai ales referitoare la independenţa auditorului şi la prestarea serviciilor conexe de audit.

Nu trebuie să credem că eticul este egal cu legalitatea. **Etica depăşeşte cu mult graniţele legalităţii**, întrucât instanţa morală este mult mai restrictivă decât cea judecătorească. Etica profesională este impusă de o anumită profesie membrilor ei, fiind acceptată voluntar de aceştia. Codul de etică influenţează reputaţia profesiei şi încrederea publicului în aceasta. Întrucât etica profesională se extinde mai mult decât principiile morale ale fiecărui profesionist, ea poate reprezenta un consens social cu privire la ceea ce este considerat valoare de către un grup de profesionişti şi validat de către societate. Etica este garanţia pe care o are publicul că auditorii nu slujesc necondiţionat interesele clienţilor, ci urmăresc un ţel mai înalt, adică obiectivitatea materialelor pe care le întocmesc.

Carta auditului intern defineşte obiectivele, drepturile şi obligaţiile auditului intern şi este elaborată de către fiecare şef al compartimentului de audit public intern şi aprobată de conducătorul entităţii publice. Carta auditului intern informează despre obiectivele şi metodele de audit, clarifică misiunea de audit, fixează regulile de lucru între auditor şi auditat şi promovează regulile de conduită.

Carta auditului intern urmăreşte:

- să stabilească poziţia structurii de audit în cadrul entităţii publice;

- să autorizeze accesul la documente, persoane şi bunuri fizice, necesar îndeplinirii corespunzătoare a misiunilor de audit public intern;
- să definească sfera de activitate a auditului public intern.

Codul privind conduita etică a auditorului intern reprezintă un ansamblu de principii şi reguli de conduită care trebuie să guverneze activitatea auditorilor interni.

Acest Cod va ajuta să insufle organizaţiei o cultură de înalt profesionalism în munca de elaborare a rapoartelor de auditare, care să conducă la calitatea cea mai bună a produsului auditării. Problemele care sunt de regulă cuprinse în Codul Etic se referă la: încredere, confidenţialitate, credibilitate, integritate, independenţă, obiectivitate, imparţialitate, neutralitate faţă de aspectul politic, conflicte de interese, respectarea secretului profesional, competenţă şi perfecţionarea profesională.

Codului de etică profesională i s-ar spori eficienţa dacă toţi angajaţii fi obligaţi să semneze o declaraţie prin care se obligă să respecte Codul de Etică al instituţiei şi să respecte directivele instituţiei ai cărei angajaţi sunt. În plus, ar trebui să li se ceară auditorilor să urmeze cursuri periodice de perfecţionare prin care li se reamintesc normele profesionale.

Scopul Codului privind conduita etică a auditorului intern este de a promova cultura etică în viziunea globală a profesiei de auditor intern, dar şi crearea cadrului etic necesar desfăşurării profesiei de auditor intern, astfel încât acesta să-şi îndeplinească cu profesionalism, loialitate, corectitudine şi în mod conştiincios îndatoririle de serviciu.

Ţinând cont de încrederea acordată auditului intern pentru a oferi o asigurare obiectivă asupra proceselor de management al riscurilor, de control şi de guvernare a întreprinderii, era necesar ca profesia să dobândească un astfel de cod.

Codul etic al auditorului reprezintă mai mult decât definiţia auditului intern, incluzând două **componente esenţiale:**

- principii fundamentale pertinente pentru profesia şi pentru practica auditului intern;
- reguli de conduită care descriu normele de comportament aşteptate de la auditorii interni;. aceste reguli reprezintă un sprijin pentru punerea în practică a principiilor fundamentale şi au drept scop orientarea conduitei etice a auditorilor interni.

Codul privind Conduita Etică a auditorului intern presupune îndeplinirea următoarelor **obiective**: performanţa, profesionalismul, calitatea serviciilor, încrederea, conduita, credibilitatea.

Performanţa profesiei de auditor intern presupune desfăşurarea unei activităţi la cei mai ridicaţi parametri, în scopul îndeplinirii cerinţelor interesului public, în condiţii de economicitate, eficacitate şi eficienţă.

Scanned with OKEN Scanner

Profesionalismul auditorului intern necesită existența unor capacități intelectuale și experiențe dobândite prin pregătire și educație, dar și printr-un cod de valori și conduită comun tuturor auditorilor interni.

Calitatea serviciilor constă în competența auditorilor interni de a-și realiza sarcinile ce le revin cu obiectivitate, responsabilitate, sârguință și onestitate.

Pentru atingerea obiectivului **încredere,** auditorii interni trebuie să promoveze cooperarea și bunele relații cu ceilalți auditori interni, iar sprijinul și cooperarea profesională, echilibrul și corectitudinea sunt elemente esențiale ale profesiei de auditor intern. Încrederea publică și respectul de care se bucură un auditor intern reprezintă rezultatul realizărilor cumulative ale tuturor auditorilor interni.

Conduita auditorilor interni presupune ca aceștia să aibă o conduită ireproșabilă atât pe plan profesional, cât și personal.

Informațiile furnizate de rapoartele și opiniile auditorilor interni trebuie să fie credibile, reale, utile și de încredere.

Principiile fundamentale pe care auditorii interni trebuie să le respecte și să le aplice sunt următoarele: integritatea, independență și obiectivitatea, competență, pregătirea profesională, conștiință profesională.

5.2. Integritatea auditorilor interni

Integritatea presupune ca auditorii interni să fie oneşti şi incoruptibili, corectitudine în desfăşurarea misiunilor de audit intern, sinceritate în dialogurile purtate cu persoanele auditate.

Integritatea înseamnă ca auditorii interni să trateze toate problemele în mod egal, să nu se facă concesii pentru unele persoane, ținând cont de anumite afinități. Toți cei auditați trebuie să fie tratați egali în fața legilor și a normelor legale. Nu trebuie să existe standarde duble în activitatea de audit intern, ci toți participanții se vor supune identic aceloraşi reguli.

Integritatea presupune însă şi neimplicarea auditorilor interni în conflicte de interese. Relațiile cu colegii trebuie să fie bazate pe corectitudine, onestitate şi sinceritate.

5.3. Independența și obiectivitatea

Activitatea de audit intern trebuie să fie independentă, iar auditorii interni trebuie să-și desfășoare activitatea cu obiectivitate. Putem vorbi de o independență dublă: pe de o parte independența serviciului în cadrul entității, iar pe de altă parte independența auditorului intern prin practica obiectivității.

Independența auditorilor față de entitatea auditată și oricare alte grupuri de interese este indispensabilă. Auditorii interni trebuie să depună toate efor-

Scanned with OKEN Scanner

turile pentru a fi independenţi şi imparţiali atât în teorie cât şi în practică. Problemele auditorilor interni nu trebuie să fie afectate de interese personale sau exterioare. Auditorii interni au obligaţia de a nu se implica în activităţi în care au un interese.

Persoanele care sunt soţi, rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv, cu conducătorul entităţii publice, nu pot fi auditori interni în cadrul aceleiaşi entităţi publice. De asemenea, auditorii interni nu pot fi desemnaţi să efectueze misiuni de audit public intern la o structură/entitate publică, dacă sunt soţi, rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul acesteia sau cu membrii organului de conducere colectivă.

Auditorii interni nu trebuie implicaţi în vreun fel în îndeplinirea activităţilor pe care în mod potenţial le pot audita şi nici în elaborarea şi implementarea sistemelor de control intern ale entităţilor publice.

Obiectivitatea reprezintă o stare de spirit, o atitudine care va permite auditorilor să privească informaţiile şi să le examineze cu imparţialitate, fără a fi influenţaţi de părerile personale, interesele personale sau aprecierile altora. A fi obiectiv presupune să vezi lucrurile aşa cum sunt ele, independente de fapte colaterale, permiţând astfel formarea unei proprii păreri. Judecata auditorilor interni trebuie să fie total independentă.

Obiectivitatea presupune abţinerea de la orice activitate unde auditorii interni au interes personal şi care le poate afecta în orice mod activităţile pe care urmează să le întreprindă. De aceea, se impune ca auditorii interni să facă dovada imparţialităţii şi obiectivităţii lor pe parcursul întregii misiuni de audit. În întocmirea rapoartelor de audit auditorii interni trebuie să se bazeze exclusiv pe probele de audit obţinute.

Conducătorul compartimentului de audit intern trebuie să raporteze în cadrul entităţii unui nivel ierarhic care să permită activităţii de audit intern să-şi îndeplinească responsabilităţile care îi revin. Activitatea de audit intern nu trebuie să fie supusă nici unei imixtiuni în ceea ce priveşte definirea ariei sale de aplicabilitate, realizarea activităţii şi comunicarea rezultatelor.

Auditorii publici interni trebuie să aibă o atitudine imparţială şi neinfluenţată şi să evite conflictele de interese.

Auditorii interni trebuie să evite să evalueze anumite operaţiuni de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea unui auditor intern este considerată a fi afectată atunci când acesta realizează o misiune de asigurare pentru o activitate pentru care a fost responsabil în cursul anului precedent. De asemenea, nu putem vorbi de obiectivitate în cazul în care un auditor intern acceptă o misiune de consiliere după ce a efectuat o misiune de asigurare.

Independenţa şi obiectivitatea pot fi păstrate şi atinse prin profesionalismul auditorului intern, pentru că acesta poate depista disfuncţii importante şi propune recomandări pertinente, fundamentate, acceptându-se că acţionează pentru binele entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă obiectivitatea sau independența auditorilor interni sunt afectate în fapt sau în aparență, părțile interesate trebuie să fie informate de detaliile situațiilor care creează aceste prejudicii.

Misiunile de asigurare care vizează funcțiile de care răspunde responsabilul pentru activitatea de audit intern, trebuie **să fie supervizate de o persoană** care nu face parte din structura de audit intern.

5.4. Competență profesională

Competența profesională presupune ca auditorii interni trebuie să dețină cunoștințele, priceperea, abilitățile și experiența necesare exercitării responsabilităților lor individuale. Pregătirea și experiența auditorilor interni constituie un element esențial în atingerea eficacității activității de audit intern.

Standardele și normele profesionale trebuie să fie cunoscute de auditorii interni, care nu pot accepta misiuni pentru care nu au competența necesară. Pentru a obține rezultatele scontate auditorii interni trebuie să aibă cunoștințe îndemânare și alte competențe necesare pentru a-și exercita responsabilitățile individuale, mai ales:

- competențe în vederea aplicării normelor, procedurilor și tehnicilor de audit;
- competențe în ceea ce privește principiile și tehnicile contabile;
- cunoașterea principiilor de bază în economie, în domeniul juridic și în domeniul tehnologiei informațiilor (IT);
- cunoștințe suficiente pentru a identifica elemente de iregularitate și fraudă, nefiind în sarcina auditorilor interni investigarea acestora;
- capacitatea de a comunica, de a putea expune clar și eficient obiectivele, constatările și recomandările fiecărei misiuni de audit public intern.

Auditorul intern trebuie să dețină cunoștințe suficiente pentru a identifica indiciile unei fraude, dar aceasta nu înseamnă că trebuie să aibă competența unei persoane a cărei principală responsabilitate este detectarea și investigarea fraudelor.

Auditorii interni trebuie să refuze o misiune de consultanță sau să obțină sfatul și asistența competentă din partea unor persoane calificate în domeniu dacă personalul din compartimentul de audit intern nu deține cunoștințele, priceperea și celelalte competențe necesare pentru îndeplinirea în totalitate sau parțială a misiunii.

Structura de audit public intern trebuie să dispună de metodologii și sisteme IT moderne, de metode de analiză analitică, eșantioane statistice și instrumente de control a sistemelor informatice.

Pentru cunoștințe de strictă specialitate pot fi contactate servicii de expertiză/consultanță din afara entității publice.

Scanned with OKEN Scanner

Identificarea şi recrutarea personalului adecvat pentru profesia de auditor intern, precum şi menţinerea celor formaţi prin cursurile de pregătire profesională în sistemul public, a fost şi rămâne o problemă dificilă pentru entităţile publice. Un auditor trebuie să dispună de experienţă în domeniile auditabile, dar şi să cunoască instrumentele şi tehnicile de audit.

O altă problemă care a fost îmbunătăţită în ultimul timp este cea a dotării tehnice a compartimentelor de audit public intern. În prezent auditorii interni dispun de tehnică de calcul pentru accesarea legislaţiei, prelucrarea informaţiilor colectate în misiunile de audit efectuate, redactarea rapoartelor de audit şi urmărirea recomandărilor în vederea implementării acestora. Marea majoritatea a instituţiilor publice sunt conectate la Internet, posibilităţile de informare completându-se cu documentarea din publicaţiile de specialitate, la care entităţile au abonamente.

5.5. Conştiinţă profesională

Auditorii interni trebuie să îşi exercite activitatea cu conştiinciozitatea şi priceperea care se aşteaptă din partea unui auditor intern prudent şi competent. Conştiinţa profesională nu implică infailibilitatea.

Auditorul intern trebuie să acorde toată atenţia necesară practicii sale profesionale luând în calcul următoarele elemente:

- sfera de activitate necesară pentru atingerea obiectivelor misiunii;
- complexitatea relativă, pragul de semnificaţie sau caracterul semnificativ al aspectelor asupra cărora se aplică procedurile misiunilor de asigurare;
- adecvarea şi eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control şi de guvernanţă ale entităţii;
- probabilitatea existenţei unor erori, nereguli sau neconformităţi semnificative;
- costul aplicării controalelor în raport cu avantajele scontate.

Auditorul intern trebuie să efectueze o misiune de consultanţă cu conştiinciozitate profesională, luând în consideraţie următoarele elemente:

- necesităţile şi aşteptările clienţilor, inclusiv în ceea ce priveşte natura, planificarea în timp şi comunicarea rezultatelor misiunii;
- complexitatea acesteia şi activitatea necesară pentru atingerea obiectivelor stabilite;
- costul misiunii de consultanţă în raport cu avantajele scontate.

Auditorii interni respectă valoarea şi proprietatea informaţiilor pe care le primesc. Ei nu vor divulga aceste informaţii decât pe baza autorizaţiilor necesare, în afară de cazul în care o obligaţie legală sau profesională îi obligă să procedeze altfel.

Scanned with OKEN Scanner

5.6. Menţinerea competenţei profesionale

Personalul care realizează auditările trebuie încurajat **să-şi îmbunătăţească în permanenţă calificarea profesională**. În anumite ţări există legislaţie care obligă pe experţii auditori, fie privaţi, fie publici – să se perfecţioneze prin cursuri de pregătire sau perfecţionare profesională, sau alte forme de îmbunătăţire a cunoştinţelor, ca o condiţie necesară spre promovarea lor pe treptele ierarhice ale profesiei de expert-auditor.

Eficienţa şi eficacitatea normelor şi procedurilor interne trebuie verificate periodic, spre a se rectifica inconvenientele şi a se face îmbunătăţiri. Un astfel de proces ne dă asigurări că sistemul calităţii se dezvoltă în sensul bun. O instituţie de audit trebuie să-şi stabilească parametri/standarde de comparaţie spre a-şi controla propria performanţă pe parcursul timpului, şi a permite compararea cu normele folosite de alte instituţii similare.

Interacţiunea şi contactele frecvente cu alte organizaţii profesionale, locale sau internaţionale în domeniul auditului, controlului financiar sau contabil, sunt un mijloc de a ne asigura că instituţia de audit rămâne în topul organizaţiilor ce aplică tehnici şi metode moderne de auditare.

Auditorii interni trebuie **să-şi îmbunătăţească cunoştinţele**, priceperea şi alte competenţe necesare prin pregătire profesională continuă.

Responsabilul pentru activitatea de audit intern trebuie să elaboreze şi să actualizeze un **program de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii** care să acopere toate aspectele legate de activitatea de audit intern, şi să monitorizeze permanent eficacitatea acestuia. Acest program va include **evaluări interne şi externe** ale calităţii şi monitorizare internă permanentă. Fiecare parte a programului trebuie să fie concepută astfel încât să ajute activitatea de audit intern să aducă un plus de valoare şi să îmbunătăţească activităţile entităţii, şi să ofere o asigurare că activitatea de audit intern se desfăşoară în conformitate cu Standardele de Audit şi cu Codul Etic al auditorului intern.

Evaluarea constă în supervizarea realizării misiunii de audit intern, prin efectuarea de controale permanente de către şeful structurii de audit intern, prin care acesta examinează eficacitatea normelor de audit intern şi dacă procedurile de asigurare a calităţii misiunii de audit sunt aplicate în mod corespunzător garantând calitatea Raportului de audit intern.

Supervizarea va permite depistarea deficienţelor în anumite etape din derularea misiunii şi va permite iniţierea de activităţi de îmbunătăţire a viitoarelor misiuni de audit intern şi asigurarea perfecţionării profesionale a auditorilor.

Evaluarea se realizează după fiecare misiune de audit intern. Este formalizată prin întocmirea *Fişei de evaluare a misiunii de audit intern*.

În vederea asigurării pregătirii profesionale continue a fiecărui auditor, pentru menţinerea şi dezvoltarea competenţei acestuia, cadrul legislativ prevede

Scanned with OKEN Scanner

obligativitatea efectuării unui minim de 15 zile pe an pentru perfecţionarea profesională. Componenta naţională de pregătire profesională a auditorilor publici interni cuprinde[36]:

a) programe de perfecţionare a pregătirii profesionale elaborate de fiecare instituţie publică centrală, în cadrul cărora au fost atraşi practic toţi auditorii din sistem, cu tematici din domeniul auditului intern şi domeniile auditabile ale instituţiilor;
b) programe de pregătire realizate prin Institutul Naţional de Administraţie (INA), în cadrul căruia au fost organizate lunar cursuri cu teme pe domenii de interes şi pentru auditorii interni din sistemul public;
c) cursuri de pregătire profesională prin Şcoala de Finanţe Publice şi Vamă organizate pentru personalul din cadrul Ministerului Economiei şi Finanţelor şi al colectivităţilor locale pe diverse teme specifice activităţilor proprii;
d) dezvoltarea de programe de pregătire în învăţământul superior economic; s-a generalizat introducerea auditului intern în curricula universitară, practic în toate marile centre universitare în anii terminali sunt studiate bazele auditului intern, ceea ce face ca generaţiile de absolvenţi să dispună de noţiunile de bază pentru a putea fi recrutaţi în munca de audit intern sau să utilizeze aceste cunoştinţe în activitatea managerială.

Componenta externă a procesului de pregătire profesională continuă a auditorilor interni din sistemul public cuprinde programele de asistenţă tehnică cu finanţare europeană derulate prin Ministerul Finanţelor Publice. Astfel, în anul 2006, în cadrul Proiectului PHARE de Asistenţă Tehnică „Dezvoltarea auditului de sistem şi auditului performanţei" derulat împreună cu firma BDO Stay Hayward din Marea Britanie au fost finalizate manualele „Audit de sistem" şi „Audit de performanţă".

Pentru aprecierea modului de realizare a obiectivelor activităţii de audit intern, periodic se efectuează o serie de evaluări interne şi externe, cum ar fi:

a) autoevaluarea realizată în compartimentele de audit intern;
b) evaluarea realizată de structurile de audit din entităţile ierarhic superioare pentru unităţile din subordine, coordonare sau aflate sub autoritate;
c) evaluările realizate de către UCAAPI - pentru entităţile administraţiei publice centrale şi de către structurile de audit intern ale direcţiilor finanţelor publice judeţene - pentru entităţile administraţiei publice locale;
d) evaluările externe realizate de Curtea de Conturi a României, Comisia Europeană şi alte organisme abilitate.

[36] Ministerul Economiei şi Finanţelor – Raport anual privind activitatea de audit public intern pe anul 2006.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea internă presupune atât controale permanente prin care şeful structurii de audit public intern examinează eficacitatea controalelor interne pentru a verifica dacă procedurile de asigurare a calităţii misiunilor de audit public intern sunt aplicate în mod corespunzător garantând calitatea rapoartelor de audit public intern. Evaluarea internă va permite depistarea insuficienţelor şi va întreprinde îmbunătăţirile necesare unei derulări corespunzătoare a viitoarelor misiuni de audit şi de a planifica activităţi de perfecţionare profesională.

Evaluările interne trebuie să cuprindă:

- revizuiri permanente privind performanţa activităţii de audit intern;
- revizuiri periodice, efectuate prin auto-evaluare sau de către alte persoane din cadrul entităţii care cunosc practicile de audit intern şi Standardele.

Evaluarea internă se poate efectua cu ajutorul unei fişe de evaluare conform tabelului următor:

FIŞA DE EVALUARE A MISIUNII DE AUDIT PUBLIC INTERN

Denumirea auditului:
Perioada auditată:
Perioada desfăşurării misiunii de audit public intern:
Auditor evaluat: Luat la cunoştinţă:
Pregătit de:
Data:

Bugetul de timp efectiv	Bugetul de timp planificat					
	1	2	3	4	5	Observaţii
În etapa de pregătire a misiunii, auditorul a identificat riscurile şi controalele prevăzute pentru procesele legate de obiectivele de audit şi a estimat gradul de audit						
Programele de audit au fost elaborate să îndeplinească obiectivele în cadrul bugetului alocat						
Obiectivul auditului, scopul, procedurile şi bugetul au fost realizate în mod constant pentru a asigura o eficientă folosire a resurselor de audit						
A existat o bună comunicare între auditor şi auditat şi între auditor şi conducerea structurii de audit public intern						
Au fost luate în considerare perspectivele şi nevoile auditaţilor în procesul de audit						
Au fost atinse obiectivele de audit într-o manieră eficientă şi la timp						
Auditaţii au avut posibilitatea să revadă constatările şi recomandările când au fost identificate probleme						

Scanned with OKEN Scanner

Standardele/normele de audit intern au fost respectate						
Constatările de audit demonstrează analize profunde şi concluzii, respectiv sunt formulate recomandări practice pentru problemele identificate						
Comunicările scrise au fost clare, concise, obiective şi corecte						
Există probe de audit care susţin concluziile la care s-a ajuns						
Procedurile de audit utilizate au avut ca rezultat dovezi suficiente, competente, relevante şi folositoare						
Documentele au fost completate în mod corespunzător şi în conformitate cu standardele/normele de audit						
Bugetul de timp a fost respectat						
Nivelul de productivitate personală a auditorului intern						

Tabelul de mai sus va fi completat ţinând cont de următorul mod de punctare:

1 înseamnă „nesatisfăcător";
2 înseamnă „slab";
3 înseamnă „satisface cerinţele"
4 înseamnă „foarte bine"
5 înseamnă „excelent".

Evaluările externe, de exemplu cum ar fi revizuirile privind asigurarea calităţii, trebuie să fie realizate cel puţin o dată la cinci ani de către un auditor independent sau de o echipă de auditori independenţi şi calificaţi din afara entităţii.

5.7. Reguli de conduită ale auditorilor interni

Regulile de conduită sunt normele de comportament pentru auditorii interni şi reprezintă un ajutor pentru interpretarea principiilor şi aplicarea lor practică, având rolul să îndrume din punct de vedere etic auditorii interni. Regulile de conduită pe care auditorii trebuie să le respecte sunt[37]:

- integritatea;
- independenţa şi obiectivitatea;
- confidenţialitatea;
- competenţa.

Integritatea auditorilor interni presupune că aceştia:

- ✓ să-şi îndeplinească misiunea cu onestitate, bună credinţă şi responsabilitate;

[37] Ordinul MFP nr. 252/03.02.2004 privind Codul privind Conduita Etică a auditorului intern, MO nr. 128 din 12.02.2004.

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ să respecte legea şi să acţioneze în conformitate cu cerinţele profesiei;
- ✓ să-şi aducă contribuţia la atingerea obiectivelor etice ale entităţii;
- ✓ să nu participe la activităţi ilegale şi angajamente care discreditează profesia de auditor intern sau entitatea publică din care face parte.

Independenţa şi obiectivitatea auditorilor interni înseamnă:

- ➢ neimplicarea auditorilor interni în activităţi sau în relaţii care ar putea să fie în conflict cu interesele entităţii publice şi care ar putea afecta o evaluare obiectivă;
- ➢ auditorii interni vor asigura într-o entitate auditată doar servicii de asigurare şi consiliere;
- ➢ se interzice auditorilor interni, în timpul misiunii lor, să primească din partea celui auditat avantaje de natură materială sau personală care ar putea să afecteze obiectivitatea evaluării lor;
- ➢ auditorii interni sunt obligaţi să prezinte în rapoartele lor orice documente sau fapte cunoscute de ei, care în caz contrar ar afecta activitatea structurii auditate.

Respectarea **confidenţialităţii** înseamnă neutilizarea de către auditorii interni a informaţiilor obţinute în cursul activităţii lor în scop personal sau într-o manieră care poate fi contrară legii ori în detrimentul obiectivelor legitime şi etice ale entităţii auditate.

Competenţa auditorilor interni solicită ca:

a) auditorii interni trebuie să se comporte într-o manieră profesională în toate activităţile pe care le desfăşoară, să aplice standarde şi norme profesionale şi să manifeste imparţialitate în îndeplinirea atribuţiilor de serviciu;

b) auditorii interni trebuie să se angajeze numai în acele misiuni pentru care au cunoştinţele, aptitudinile şi experienţa necesare;

c) auditorii interni trebuie să utilizeze metode şi practici de cea mai bună calitate în activităţile pe care le realizează; în desfăşurarea auditului şi în elaborarea rapoartelor auditorii interni au datoria de a adera la postulatele de bază şi la standardele de audit general acceptate;

d) auditorii interni trebuie să îşi îmbunătăţească în mod continuu cunoştinţele, eficienţa şi calitatea activităţii lor;

e) auditorii interni trebuie să aibă un nivel corespunzător de studii de specialitate, pregătire şi experienţă profesionale elocvente;

f) auditorii interni trebuie să cunoască legislaţia de specialitate şi să se preocupe în mod continuu de creşterea nivelului de pregătire, conform standardelor internaţionale;

g) se interzice auditorilor interni să îşi depăşească atribuţiile de serviciu.

Ca o concluzie, putem afirma că auditorii trebuie să acţioneze cu vigilenţă n îndeplinirea misiunilor, astfel încât să-şi conserve credibilitatea, profesio- alismul, calitatea serviciilor şi încrederea celor auditaţi.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VI

METODOLOGIA DE APLICARE A AUDITULUI PUBLIC INTERN

O misiune de audit intern de regularitate prezintă 4 etape: pregătirea misiunii de audit, intervenţia la faţa locului, raportul de audit intern şi urmărirea recomandărilor.

Etapele, procedurile si documentele necesare in efectuarea misiunii de audit, sunt prezentate în figura 6.1.

6.1. Pregătirea misiunii de audit intern

Această etapă cuprinde procedurile: iniţierea auditului, colectarea şi prelucrarea informaţiilor, analiza riscurilor, elaborarea programului de audit public intern şi şedinţa de deschidere.

6.1.1. Iniţierea auditului public intern

Această procedură presupune întocmirea unor documente care autorizează misiunea şi creează independenţa auditorilor faţă de cel auditat: ordinul de serviciu, declaraţia de independenţă a auditorului precum şi notificarea privind declanşarea misiunii de audit public intern.

A) Ordinul de serviciu se întocmeşte de şeful compartimentului de audit public intern, pe baza planului anual de audit public intern aprobat de conducătorul entităţii publice. Ordinul de serviciu reprezintă mandatul de intervenţie dat de către compartimentul de audit public intern.

Ordinul de serviciu repartizează sarcinile de serviciu auditorilor interni, astfel încât aceştia să poată demara misiunea de audit.

Ordinul de serviciu mai poate fi utilizat şi pentru urmărirea implementării recomandărilor, situaţie în care ordinul va preciza obiectul deplasării la entitatea care a fost auditată.

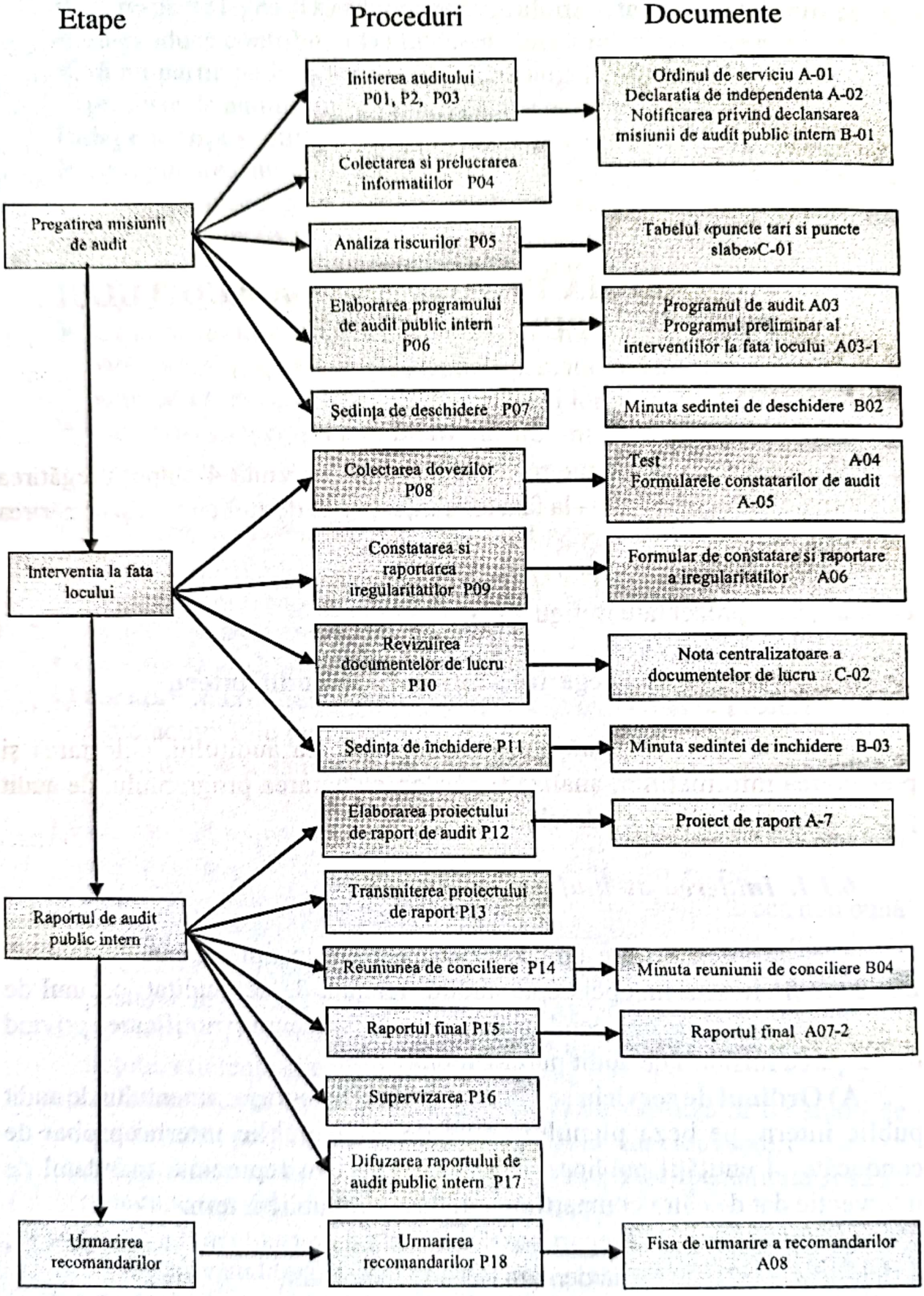


Fig. 6.1. Derularea unei misiuni de audit public intern

Scanned with OKEN Scanner

B) Declaraţia de independenţă

Independenţa auditorilor interni selectaţi pentru realizarea unei misiuni de audit public intern, trebuie declarată. În acest sens fiecare auditor intern trebuie să întocmească o declaraţie de independenţă.

În vederea desemnării auditorilor interni pentru efectuarea misiunii de audit intern vor fi verificate incompatibilităţile personale ale acestora. Astfel, un auditor nu va fi desemnat acolo unde există incompatibilităţi personale, doar dacă repartizarea lui este imperios necesară, fiind furnizată în acest sens o justificare din partea conducătorului Compartimentului de audit intern.

Dacă în timpul efectuării misiunii de audit apare o incompatibilitate, reală sau presupusă, auditorii sunt obligaţi să informeze de urgenţă conducerea. În acest caz, soluţionarea incompatibilităţii se realizează prin schimbarea obiectivelor între auditori, sau prin schimbarea auditorului intern.

C) Notificarea privind declanşarea misiunii de audit intern

Compartimentul de audit intern notifică entitatea/structura auditată **cu 15 zile** înainte de declanşarea misiunii de audit intern, despre scopul, principalele obiective, durata acesteia, precum şi despre faptul că pe parcursul misiunii vor avea loc intervenţii la faţa locului al căror program va fi stabilit ulterior, de comun acord. La misiunile de audit ad-hoc termenul de notificare poate fi diminuat, dar nu mai puţin de 3 zile calendaristice.

Se intenţionează ca prin notificarea entităţii/structurii auditate să se asigure desfăşurarea corespunzătoare a procedurilor de audit. Scopul notificării este acela ca entitatea care urmează să fie auditată să fie înştiinţată asupra misiunii de audit public intern, obiectivelor, durata misiunii, intervenţiile la faţa locului, persoanele implicate în derularea misiunii de audit public intern.

Prin notificare auditorii solicită şi colectează informaţii despre entitatea auditată care constau în:

- legile şi reglementările aplicabile entităţii publice auditate;
- organigrama structurii care urmează a fi auditată;
- ROF privind atribuţiile structurii auditate;
- fişele posturilor;
- procedurile scrise care descriu sarcinile ce trebuie realizate pentru realizarea obiectivelor;
- note, rapoarte, dosare anterioare care se referă la structura auditată.

Notificarea privind declanşarea misiunii trebuie să fie însoţită de „Carta auditorului intern" care cuprinde drepturile şi obligaţiile auditorilor interni pe care aceştia le au pe perioada derulării misiunii de audit public intern.

6.1.2. Colectarea şi prelucrarea informaţiilor

Procedura de colectare şi prelucrare constă în culegerea de informaţii cu caracter general despre entitatea auditată, dar şi în pregătirea informaţiilor în

Scanned with OKEN Scanner

vederea efectuării analizei de risc şi a identificării informaţiilor necesare, fiabile, utile şi pertinente vizând atingerea obiectivelor misiunii.

Colectarea informaţiilor presupune:

- identificarea principalelor elemente ale contextului instituţional şi socio-economic în care entitatea/structura auditată îşi desfăşoară activitatea;
- identificarea punctelor cheie ale funcţionării entităţii/structurii auditate şi ale sistemelor sale de control, pentru o evaluare prealabilă a punctelor tari şi slabe;
- să identifice constatările semnificative şi recomandările din rapoartele de audit precedente care ar putea să afecteze stabilirea obiectivelor misiunii de audit public intern;
- identificarea şi evaluarea riscurilor cu incidenţă semnificativă;
- să identifice surse potenţiale de informaţii care ar putea fi folosite ca dovezi ale auditului şi să considere validitatea şi credibilitatea acestor informaţii.

Auditorii interni pot purta în această etapă discuţii cu cei auditaţi care au ca scop motivarea prezenţei lor, dar şi înţelegerii specificului activităţii entităţii publice care urmează a fi auditată.

Prelucrarea informaţiilor constă în:

- ✓ analiza entităţii/structurii auditate şi activităţile sale (organigrama, regulamente de funcţionare, fişe ale posturilor, procedurile scrise);
- ✓ analiza cadrului normativ ce reglementează activitatea entităţii/ structurii auditate;
- ✓ analiza factorilor susceptibili de a împiedica buna desfăşurare a misiunii de audit public intern;
- ✓ analiza rezultatelor controalelor precedente;
- ✓ analiza informaţiilor externe referitoare la entitatea auditată.

Obiectul auditabil reprezintă activitatea elementară a domeniului auditat, ale cărei caracteristici pot fi definite teoretic şi comparate cu realitatea practică. Colectarea informaţiilor facilitează procedurile de analiză de risc şi cele de verificare.

Identificarea obiectelor auditabile se realizează în 3 faze:

- ✓ detalierea fiecărei activităţi în operaţii succesive descriind procesul de la realizarea acestei activităţi până la înregistrarea ei (circuitul auditului);
- ✓ definirea pentru fiecare operaţiune în parte a condiţiilor pe care trebuie să le îndeplinească din punct de vedere al controalelor specifice şi al riscurilor aferente (ce trebuie să fie evitate);
- ✓ determinarea modalităţilor de funcţionare necesare pentru ca entitatea să atingă obiectivul şi să elimine riscul.

Scanned with OKEN Scanner

Lista centralizatoare a obiectelor auditabile constituie suportul analizei riscurilor. Aceasta se prezintă ca un document care va fi întocmit de către auditor, supervizat şi îndosariat în dosarul permanent – secţiunea C.

6.1.3. Analiza riscurilor

Auditul intern trebuie să sprijine conducătorul entităţii în identificarea şi evaluarea riscurilor semnificative contribuind la îmbunătăţirea sistemelor de management al riscurilor. Auditul intern trebuie să supravegheze şi să evalueze eficacitatea acestui sistem.

Auditul public intern trebuie să evalueze riscurile aferente operaţiilor şi sistemelor informatice ale entităţii publice, privind:

- fiabilitatea şi integritatea informaţiilor financiare şi operaţionale;
- eficacitatea şi eficienţa operaţiilor;
- protejarea patrimoniului;
- respectarea legilor, reglementărilor şi procedurilor.

În cursul misiunilor, auditorii interni vor identifica toate riscurile, inclusiv cele care exced perimetrul misiunii, în cazul în care acestea sunt semnificative.

Riscul este ameninţarea ca un eveniment sau o acţiune să afecteze capacitatea unei organizaţii de a-şi atinge obiectivele stabilite.

După natura activităţilor (operaţiilor) desfăşurate în cadrul entităţilor, riscurile sunt:

- riscuri legislative;
- riscuri financiare;
- riscuri de funcţionare;
- riscuri comerciale, riscuri juridice, riscuri sociale;
- riscuri legate de mediu;
- riscuri ce privesc securitatea informaţiilor.

Conform normelor generale privind exercitarea activităţii de audit public intern, riscurile se clasifică astfel:

- riscuri de organizare: neformalizarea procedurilor, lipsa unor responsabilităţi precise, insuficienta organizare a resurselor umane, documentaţia insuficientă, neactualizată;
- riscuri operaţionale: neînregistrarea în evidenţele contabile, arhivarea necorespunzătoare a documentelor justificative, lipsa unui control asupra operaţiilor cu risc ridicat;
- riscuri financiare: plăţi nesecurizate, nedetectarea operaţiilor cu risc financiar;
- alte riscuri, cum ar fi cele generate de schimbările legislative, manageriale.

Scanned with OKEN Scanner

Componentele riscului sunt:

a) probabilitatea de apariţie;

b) nivelul impactului, apreciat prin gravitatea consecinţelor şi durata acestora.

Analiza riscului are următoarele **scopuri:**

a) să identifice pericolele din entitatea auditată;

b) să evalueze dinamica mediului de control intern al entităţii auditate şi să identifice dacă controalele interne sau procedurile entităţii auditate pot preveni, elimina sau minimiza pericolele;

c) să asigure identificarea prioritizarea şi selectarea obiectelor, activităţilor, operaţiunilor de auditat.

Evaluarea riscurilor este parte a procesului operaţional şi trebuie să identifice şi să analizeze factorii interni şi externi care ar putea afecta obiectivele organizaţiei. Factorii interni pot fi, de exemplu, natura activităţilor entităţii, calificarea personalului, schimbările majore în organizare sau randamentul angajaţilor, iar factorii externi pot fi variaţia condiţiilor economice, legislative sau schimbările intervenite în tehnologie.

Evaluarea riscurilor este o **problemă permanentă**, deoarece condiţiile se schimbă mereu, apar noi reglementări, apar oameni noi, apar obiective de actualitate, şi toate aceste schimbări modifică în permanenţă „geografia" riscurilor, care niciodată nu poate fi definitivată.

Analiza riscurilor nu reprezintă o ştiinţă exactă. Prin stabilirea activităţilor de control se urmăreşte ca riscurile ridicate să devină medii sau scăzute, până la o eventuală dispariţiei ulterioară. Oricum riscurile trebuie să „evolueze" în jos.

Activitatea de evaluare a riscurilor este o componentă esenţială a managementului şi trebuie realizată constant, cel puţin o dată pe an, pentru identificarea tuturor riscurilor.

Fazele analizei riscurilor sunt următoarele:

a) identificarea obiectivelor entităţii/structurii auditate;

b) analiza şi evaluarea riscurilor inerente, respectiv a riscurilor de eroare semnificativă a activităţii entităţii auditate, cu incidenţa asupra operaţiilor financiare;

c) verificarea existenţei controalelor interne, a procedurilor de control intern, precum şi evaluarea acestora;

d) evaluarea punctelor slabe, cuantificarea şi împărţirea lor pe clase de risc.

Măsurarea riscului depinde de probabilitatea de apariţie a riscului şi de gravitatea consecinţelor evenimentului. Activitatea de măsurare a riscului se realizează prin trei metode:

✓ metoda probabilităţilor;

Scanned with OKEN Scanner

✓ metoda factorilor de risc, care se identifică în prealabil plecând de la o clasificare pe categorii de riscuri;
✓ metoda matricelor de apreciere, care ţine cont de criteriile de apreciere şi ponderile riscului.

Criteriile utilizate pentru măsurarea **probabilităţii de apariţie** a riscului sunt:

a) aprecierea vulnerabilităţii entităţii

Pentru a efectua aprecierea vulnerabilităţii, auditorul va examina toţi factorii cu incidenţă asupra domeniului auditabil: resursele umane, complexitatea operaţiilor, respectiv mijloacele tehnice existente.

Vulnerabilitatea se exprimă pe trei nivele:

- vulnerabilitate redusă (nivel 1); acest punctaj va fi acordat în cazul în care resursele umane ar fi suficiente, complexitatea operaţiunilor ar fi redusă, iar mijloacele tehnice existente necesare desfăşurării activităţii sunt suficiente;
- vulnerabilitate medie (nivel 2); acest punctaj va fi acordat în cazul în care resursele umane nu ar fi suficiente, ori complexitatea operaţiunilor ar fi ridicată, ori mijloacele tehnice existente necesare desfăşurării activităţii sunt insuficiente;
- vulnerabilitate mare (nivel 3); acest punctaj va fi acordat în cazul în care resursele umane nu ar fi suficiente, complexitatea operaţiunilor ar fi ridicată, iar mijloacele tehnice existente necesare desfăşurării activităţii sunt insuficiente.

b) aprecierea controlului intern

Aprecierea controlului intern se face pe baza unei analize a calităţii controlului intern al entităţii, pe trei nivele:

- control intern corespunzător (nivel 1);
- control intern insuficient (nivel 2);
- control intern cu lipsuri grave (nivel 3).

Un ghid de evaluare al controlului intern este redat în tabelul următor:

Controlul intern	DACĂ
a) cu lipsuri grave (3)	- conducerea şi/sau personalul demonstrează o atitudine necooperantă şi nepăsătoare cu privire la conformitatea, păstrarea dosarelor sau reviziilor externe; - auditurile anterioare sau studiile preliminare au descoperit probleme deosebite, iar conducerea nu a luat măsuri de remediere şi nu a răspuns satisfăcător la recomandările auditului; - analiza dezvăluie că nu sunt în funcţiune tehnici de control adecvate şi suficiente; - procedurile de control intern lipsesc sau nu sunt utilizate.

Scanned with OKEN Scanner

b) insuficient (2)	- conducerea şi/sau personalul demonstrează o atitudine cooperantă cu privire la conformitatea, păstrarea dosarelor şi reviziilor externe; - auditurile anterioare sau studiile preliminare au descoperit anumite probleme, dar conducerea a luat măsuri de remediere şi a răspuns satisfăcător la recomandările auditului; - analiza arată că sunt în funcţiune tehnici de control insuficiente.
c) corespunzător (1)	- conducerea şi/sau personalul demonstrează o atitudine constructivă existând preocuparea de a anticipa şi înlătura problemele; - auditurile anterioare sau studiile preliminare nu au descoperit probleme semnificative; - analiza dezvăluie că sunt în funcţiune tehnici de control intern eficiente; - procedurile de control intern sunt bine susţinute de documente.

Probabilitatea de apariţie a riscului variază de la imposibilitate la certitudine şi este exprimată pe o scară de valori pe trei nivele:

- probabilitate mică (nivel 1);
- probabilitate medie (nivel 2);
- probabilitate mare (nivel 3).

Nivelul impactului reprezintă efectele riscului în cazul producerii sale şi se poate exprima pe o scară de valorică pe trei nivele:

- ❖ impact scăzut (nivel 1);
- ❖ impact moderat (nivel 2);
- ❖ impact ridicat (nivel 3)..

Normele generale de aplicare a auditului intern conţin o metodologie comună pentru evaluarea riscurilor, în baza cărora se întocmeşte Programul de audit public intern şi presupun parcurgerea următoarelor **etape:**

a) identificarea activităţilor/operaţiilor, respectiv a obiectelor auditabile;
b) identificarea riscurilor asociate activităţilor/operaţiilor;
c) stabilirea factorilor de analiză a riscurilor, a ponderilor şi a nivelurilor de apreciere ale acestora;
d) stabilirea nivelului riscului pentru fiecare criteriu de risc şi determinarea punctajului total al criteriului utilizat;
e) clasarea riscurilor pe baza punctajului total;
f) ierarhizarea activităţilor/operaţiilor ce urmează a fi auditate;
g) elaborarea tematicii în detaliu a misiunii de audit public intern.

a) Identificarea activităţilor (obiectelor) auditabile se realizează pe baza analizei cadrului legislativ, organigramei, regulamentelor de funcţionare, fişelor posturilor, procedurilor, circuitului documentelor, instrucţiunilor şi

Scanned with OKEN Scanner

deciziilor de organizare din cadrul entității. Etapa se concretizează în întocmirea de către auditori a „Listei centralizatoare a obiectelor auditabile".

b) Identificarea riscurilor inerente asociate activităților

Identificarea riscurilor se realizează prin analiza activităților cuprinse în „Lista centralizatoare a obiectelor auditabile", având în vedere modul cum funcționează controalele interne din structura auditată.

În evaluarea riscurilor trebuie să se țină cont de unele aspecte verificate de practică: oamenii se schimbă, metodele se schimbă, organizările și politicile se schimbă și ca atare și riscurile se schimbă.

Tehnicile și instrumentele de audit mai utilizate în analiza riscurilor sunt următoarele: interviul, analiza, verificarea, chestionarul de control intern și lista de verificare.

c) Stabilirea factorilor de analiză a riscurilor, a ponderilor și a nivelurilor de apreciere se realizează ținând cont de activitățile și responsabilitățile entității publice. Normele metodologice privind organizarea și exercitarea activității de audit public intern recomandă utilizarea factorilor privind:

- ✓ aprecierea controlului intern;
- ✓ aprecierea cantitativă;
- ✓ aprecierea calitativă.

Factorul de risc este elementul utilizat pentru a identifica probabilitatea ca evenimentele să aibă un impact negativ asupra unui obiect auditabil. Nivelul factorului de apreciere a riscului reprezintă modificarea produsă de impactul riscului asupra activității analizate.

Ponderea celor 3 factori de risc se stabilește în funcție de specificul activităților auditate, iar suma ponderilor factorilor de risc trebuie să fie egală cu 100.

d) Stabilirea nivelului riscului pe factori de risc și determinarea punctajului total se realizează prin aplicarea la ponderea fiecărui factor de analiză a riscurilor, a unui nivel de apreciere, pe baza evaluărilor realizate de auditorii interni.

Determinarea punctajului total se realizează prin aplicarea ponderii nivelului de apreciere fiecărui factor de risc pe niveluri de risc în vederea stabilirii punctajului total, pe baza formulei:

$$P_t = \sum P_i \times N_i$$

unde:

Pt - punctaj total;

Pi – ponderea riscurilor pentru fiecare factor;

Ni – nivelul riscului pentru fiecare factor utilizat.

e) Clasarea activităților pe baza punctajului riscurilor se realizează pe baza punctajelor totale obținute anterior, stabilite în ordinea efectului produs asupra domeniului auditabil și departajate pe o scară cu trei niveluri: mari, medii și mici.

Scanned with OKEN Scanner

f) Ierarhizarea activităţilor care urmează a fi auditate se realizează pe baza situaţiei anterioare, ţinând cont şi de numărul personalului, timpul disponibil, alte activităţi care se desfăşoară în cadrul structurii de audit intern şi în mod special de analiza riscurilor identificate la celelalte domenii din cadrul entităţii.

Etapa se caracterizează în elaborarea **„Tabelul puncte tari şi puncte slabe"**, document care prezintă sintetic rezultatul evaluării fiecărei activităţi în scopul elaborării planului de audit intern. Documentul conţine atât opinia l auditorului intern referitoare la impactul riscurilor asupra domeniului auditabil cât şi gradul de încredere al auditorului privind funcţionalitatea controlului intern care să conducă la minimizarea riscului atunci când gardul de încredere este ridicat sau la maximizarea riscului atunci când gradul de încredere este scăzut.

Operaţiile identificate ca fiind puncte tari, coroborate cu un grad de încredere ridicat al auditorului intern în funcţionarea controlului intern, pot fi eliminate din analiza riscurilor şi nu vor mai fi luate în calcul la întocmirea tematicii în detaliu a obiectelor auditabile.

g) Elaborarea tematicii în detaliu a misiunii de audit public intern

Tematica în detaliu a misiunii de audit public intern cuprinde obiectele auditabile selectate ca fiind puncte slabe, este semnată de şeful compartimentului de audit public intern şi adusă la cunoştinţa principalilor responsabili ai entităţii/structurii auditate în cadrul şedinţei de deschidere.

Pot fi cuprinse în această tematică şi obiectele auditabile clasificate ca puncte tari dacă gradul de încredere al auditorului intern în controlul intern care să ducă la realizarea obiectivului, este scăzut

6.1.4. Elaborarea programului de audit intern

Programul de audit public intern este un document intern de lucru al compartimentului de audit public intern, care se întocmeşte în baza tematicii detaliate. Cuprinde pe fiecare obiectiv din tematica detaliată acţiunile concrete de efectuat necesare atingerii obiectivului, precum şi repartizarea acestora pe fiecare auditor intern, numărul de ore planificate şi locul de desfăşurare a acţiunii.

Programul de audit public intern are drept scopuri:

a) asigură şeful compartimentului de audit public intern că au fost luate în considerare toate aspectele referitoare la obiectivele misiunii de audit public intern;

b) asigură repartizarea sarcinilor şi planificarea activităţilor, de către supervizor.

Scanned with OKEN Scanner

Programul de audit intern se poate modifica pe parcursul desfăşurării misiunii de audit public intern, în situaţia în care timpul planificat pentru intervenţia la faţa locului nu s-a apreciat în mod corespunzător.

Programul preliminar al intervenţiilor la faţa locului se întocmeşte în baza programului de audit public intern şi prezintă în mod detaliat lucrările pe care auditorii interni îşi propun să le efectueze, respectiv studiile, cuantificările, testele (interviuri, note de relaţii, sondaje), validarea acestora cu materiale probante şi perioadele în care se realizează aceste verificări la faţa locului. Testele pot fi efectuate verificând obiectele auditabile asupra întregii populaţii, lucru mai greu de realizat în practică din cauza volumului mare şi al timpului relativ redus, sau asupra unui eşantion din populaţia totală.

Activitatea de desfăşurare a unei misiuni de audit intern este deosebit de laborioasă şi de aceea şi în informarea-cadru trebuie să se menţioneze:

- ✓ entitatea publică care va fi auditată;
- ✓ cadrul legal în baza căruia se va efectua misiunea;
- ✓ perioada supusă auditării;
- ✓ perioada alocată desfăşurării misiunii;
- ✓ planificarea misiunii, având ca scop alocarea timpului şi a auditorilor care vor efectua activităţile preliminare şi presupunând:
- ✓ prelucrarea informaţiilor;
- ✓ analiza riscurilor asociate şi intervenţia la faţa locului;
- ✓ întocmirea documentelor preliminare;
- ✓ elaborarea documentelor finale.
- ✓ activităţile care urmează a fi auditate;
- ✓ instrumentele şi tehnicile care vor fi utilizate;
- ✓ concluzii – prin care se fac recomandări în vederea îndeplinirii misiunii, cum ar fi, spre exemplu, respectarea termenelor planificate.

6.1.5. Şedinţa de deschidere

Şedinţa de deschidere a intervenţiei la faţa locului se derulează la unitatea auditată, cu participarea auditorilor interni şi a personalului entităţii/structurii auditate.

Ordinea de zi a şedinţei de deschidere trebuie să cuprindă:

a) prezentarea auditorilor interni;
b) prezentarea obiectivelor misiunii de audit public intern;
c) stabilirea termenelor de raportare a stadiului verificărilor;
d) prezentarea tematicii în detaliu;
e) acceptarea calendarului întâlnirilor;
f) asigurarea condiţiilor materiale necesare derulării misiunii de audit public intern.

Scanned with OKEN Scanner

Entitatea auditată poate solicita amânarea misiunii de audit, în cazuri justificate (interese speciale, lipsa de timp, alte circumstanţe). Amânarea trebuie discutată cu şeful compartimentul de audit public intern, notificată la conducătorul entităţii publice şi aprobată de acesta din urmă.

Data şedinţei de deschidere, participanţii, aspectele importante discutate trebuie consemnate în **minuta şedinţei de deschidere.**

6.2. Intervenţia la faţa locului (munca de teren)

Intervenţia la faţa locului constă în colectarea documentelor, analiza şi evaluarea acestora şi cuprinde următoarele **proceduri:**

- colectarea dovezilor;
- constatarea şi raportarea iregularităţilor;
- revizuirea documentelor de lucru;
- şedinţa de închidere.

6.2.1. Colectarea dovezilor

Scopul acestei proceduri îl reprezintă efectuarea testărilor stabilite prin „Programul intervenţiei la faţa locului" şi obţinerea de probe, dovezi suficiente şi relevante pentru formularea constatărilor, concluziilor şi recomandărilor.

Pe măsură ce auditorul intern aplică tehnicile şi instrumentele de audit, probele obţinute pot determina auditorul să modifice natura, momentul sau aria de cuprindere a altor proceduri de audit planificate.

Auditorul are în vedere o abordare pentru auditarea fiecărei categorii de operaţiuni, putând utiliza trei modalităţi: testarea directă, proceduri analitice şi teste de control.

Testarea directă presupune că auditorul efectuează teste asupra fiecărei operaţiuni luată individual. De exemplu, auditorul selectează un eşantion din plăţile pentru salarii şi le confruntă cu înregistrările de personal relevante şi cu tranşele de plată, în scopul de a se asigura că plata a fost corect calculată şi făcută către adevăratul angajat al entităţii.

În cazul procedurilor analitice, auditorul compară datele financiare cu informaţiile rezultate din alte surse. De exemplu, auditorul utilizează înregistrările de personal şi tranşele de plată pentru a previziona cifrele totale din contul de salarii.

În situaţia testelor de control, auditorul confirmă că sistemele de control intern sunt adecvate şi apoi testează dacă acestea funcţionează potrivit destinaţiei şi dacă au funcţionat corespunzător pe tot parcursul anului auditat. De exemplu, auditorul va identifica controalele asupra plăţii salariilor şi va stabili dacă acestea au operat prin intervievarea persoanelor oficiale, prin

Scanned with OKEN Scanner

observarea acestora, prin repetarea controalelor sau prin verificarea funcţionării acestora.

Probe de audit cuprind totalitatea informaţiilor obţinute de auditor pentru emiterea unei concluzii pe care se bazează opinia de audit şi includ toate informaţiile conţinute în evidenţele contabile care stau la baza situaţiilor financiare şi a altor informaţii[38].

Probele de audit trebuie să fie suficiente şi adecvate. Gradul de suficienţă este măsura cantităţii probelor de audit, iar gradul de adecvare este măsura calităţii acestor probe de audit.

Colectarea dovezilor constă în următoarele:

a) cunoaşterea activităţii/sistemului/procesului supus verificării şi studierea procedurilor aferente;
b) intervievarea personalului auditat;
c) verificarea înregistrărilor contabile;
d) analiza datelor şi informaţiilor;
e) evaluarea eficienţei şi eficacităţii controalelor interne;
f) realizarea de testări;
g) verificarea modului de realizare a corectării acţiunilor menţionate în auditările precedente (verificarea realizării corectării).

Principalele tehnici de audit intern sunt: verificarea, observarea fizică, interviul şi analiza.

A) Verificarea asigură validarea, confirmarea, acurateţea înregistrărilor, documentelor, declaraţiilor, concordanţa cu legile şi regulamentele, precum şi eficacitatea controalelor interne.

Tehnicile de verificare sunt:

a) comparaţia care presupune confirmarea identităţii unei informaţii după obţinerea acesteia din două sau mai multe surse diferite;
b) examinarea presupune urmărirea în special a detectării erorilor sau a iregularităţilor;
c) recalcularea se referă la verificarea calculelor matematice;
d) confirmarea reprezintă solicitarea informaţiei din două sau mai multe surse independente în scopul validării acesteia;
e) punerea de acord presupune procesul de potrivire a două categorii diferite de înregistrări;
f) garantarea cuprinde verificarea realităţii tranzacţiilor înregistrate prin examinarea documentelor, de la articolul înregistrat spre documentele justificative;
g) urmărirea reprezintă verificarea procedurilor de la documentele justificative spre articolul înregistrat. Scopul urmăririi este de a verifica dacă toate tranzacţiile reale au fost înregistrate.

---

[38] Audit financiar 2006 – Standarde, Codul Etic -, editura Irecson, Bucureşti, 2007, pag. 455.

Scanned with OKEN Scanner

B) Observarea fizică reprezintă modul prin care auditorii interni îşi formează o părere proprie. Conform reglementărilor internaţionale[39], observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri ce este efectuată de alţii. Observarea este limitată la momentul în care observarea are loc şi mai este limitată de faptul că actul de a fi observat poate afecta modul în care se desfăşoară procesul sau procedura respectivă.

C) Interviul se realizează de către auditorii interni prin intervievarea persoanelor auditate/implicate/interesate. Informaţiile primite trebuie confirmate cu documente.

D) Analiza constă în descompunerea unei entităţi în elemente, care pot fi izolate, identificate, cuantificate şi măsurate distinct.

Principalele instrumente de audit intern sunt: chestionarul, pista de audit şi formularele constatărilor de audit.

A) Chestionarul cuprinde întrebările pe care le formulează auditorii interni. Chestionare pot fi de mai multe tipuri:

a) chestionarul de luare la cunoştinţă (CLC) cuprinde întrebări referitoare la contextul socio-economic, organizarea internă, funcţionarea entităţii/structurii auditate. CLC se utilizează în etapa de pregătire a emisiunii de audit.

b) chestionarul de control intern (CCI) ghidează auditorii interni în activitatea de identificare obiectivă a disfuncţiilor şi cauzelor reale ale acestor disfuncţii. CCI se utilizează în etapa de pregătire a emisiunii de audit.

c) chestionarul-lista de verificare (CLV) este utilizat pentru stabilirea condiţiilor pe care trebuie să le îndeplinească fiecare domeniu auditabil. El cuprinde un set de întrebări standard privind obiectivele definite, responsabilităţile şi metodele mijloacele financiare, tehnice şi de informare, resursele umane existente. CLV se utilizează în etapa intervenţiei la faţa locului, procedura de colectare a dovezilor.

B) Tabloul de prezentare a circuitului auditului (pista de audit), permite:

- ✓ stabilirea fluxurilor informaţiilor, atribuţiilor şi responsabilităţilor;
- ✓ stabilirea documentaţiei justificative complete;
- ✓ reconstituirea operaţiunilor de la suma totală până la detalii individuale şi invers.

C) Formularele constatărilor de audit intern se utilizează pentru prezentarea fundamentată a constatărilor auditului public intern. Principalele formulare sunt: FIAP-urile şi FCRI-urile.

a) Fişa de identificare şi analiza problemelor (FIAP) se întocmeşte pentru fiecare disfuncţionalitate constatată.

---

[39] Audit financiar 2006 – Standarde, Codul Etic-, editura Irecson, Bucureşti, 2007, pag. 463.

Scanned with OKEN Scanner

FIAP-ul cuprinde următoare elemente:

- problema;
- constatarea;
- cauza;
- consecinţe;
- recomandări.

FIAP-ul trebuie să fie aprobat de către coordonatorul misiunii, confirmat de reprezentanţii entităţii/structurii auditate, supervizat de şeful compartimentului de audit (sau de către înlocuitorul acestuia), şi se aduce la cunoştinţă reprezentanţilor entităţii auditate.

b) Formularul de constatare şi raportare a iregularităţilor (FCRI) se întocmeşte în cazul în care auditorii interni constată abateri de la regulile procedurale şi metodologice, respectiv de la prevederi legale aplicabile entităţii auditate şi care ar putea aduce prejudicii pe seama fondurilor publice. Auditorul raportează imediat sau cel mai târziu a doua zi şefului compartimentului de audit public intern (supervizor), care îl va informa în termen de 3 zile pe conducătorul entităţii publice şi structura de control abilitată pentru continuarea verificărilor.

6.2.2. Constatarea şi raportarea iregularităţilor

Când auditorii ajung la concluzia bazată pe FIAP-uri că s-a comis o iregularitate, vor trebui să raporteze cel mai târziu a doua zi conducătorului compartimentului de audit public intern prin transmiterea formularului de constatare şi raportare a iregularităţilor.

Formularul trebuie să conţină cel puţin următoarele elemente:

- ✓ constatarea (abaterea);
- ✓ actul sau actele normative încălcate;
- ✓ recomandări;
- ✓ anexe.

Conducătorul compartimentului de audit public intern informează în termen de 3 zile conducătorul entităţii publice şi structura de control abilitată pentru continuarea verificărilor.

6.2.3. Revizuirea documentelor de lucru

Revizuirea se efectuează de către auditorii interni, înainte de întocmirea proiectului Raportului de audit intern, pentru a se asigura că documentele de lucru sunt pregătite în mod corespunzător.

Dosarele de audit intern, prin informaţiile conţinute asigură legătura între sarcina de audit, intervenţia la faţa locului şi raportul de audit public intern. Dosarele stau la baza formulării concluziilor auditorilor interni.

Scanned with OKEN Scanner

Tipuri de dosare de audit public intern:

A) Dosarul permanent cuprinde următoarele secţiuni:

Secţiunea A - Raportul de audit public intern şi anexele acestuia:

- ordinul de serviciu;
- declaraţia de independenţă;
- rapoarte de audit public intern (intermediar, final, sinteza raportului de audit public intern);
- teste;
- fişele de identificare şi analiză a problemelor (FIAP);
- formularele de constatare şi raportare a regularităţilor (FCRI);
- programul intervenţiei la faţa locului.

Secţiunea B – Administrativă:

- ✓ notificarea privind declanşarea misiunii de audit public intern;
- ✓ minuta şedinţei de deschidere;
- ✓ minuta reuniunii de conciliere;
- ✓ minuta şedinţei de închidere;
- ✓ corespondenţă cu entitatea auditată.

Secţiunea C – Documentaţia misiunii de audit public intern:

- ❑ strategii interne;
- ❑ reguli, regulamente şi legi aplicabile;
- ❑ proceduri de lucru;
- ❑ materiale despre entitatea auditată (îndatoriri, responsabilităţi, număr de angajaţi, fişele posturilor, graficul organizaţiei, natura şi locaţia înregistrărilor contabile);
- ❑ informaţii financiare;
- ❑ rapoarte de audit public intern anterioare şi rapoarte de audit externe;
- ❑ informaţii privind posturile cheie/fluxuri de operaţii;
- ❑ documentaţia analizei riscului;
- ❑ documentaţia privind sistemul de control intern (aprobări, autorizări, separarea sarcinilor, supervizarea, reconcilierea, rapoarte).

Secţiunea D – Supervizarea şi revizuirea desfăşurării misiunii de audit public intern şi a rezultatelor acestuia:

- lista de supervizare a documentelor.

B) Dosarul documentelor de lucru cuprinde copii xerox a documentelor justificative, extrase din acestea, care trebuie să confirme şi să sprijine concluziile auditorilor interni. Dosarul este indexat prin atribuirea de litere şi cifre (E, F, G, ...) pentru fiecare secţiune/obiectiv de audit din cadrul „Programului de audit public intern". Indexarea trebuie să fie simplă şi uşor de urmărit.

Conform procedurii de revizuire a documentelor de lucru, auditorii interni:

- etichetează şi numerotează toate documentele;

Scanned with OKEN Scanner

- apreciază dacă FIAP-urile şi documentele de lucru asigură un sprijin corespunzător pentru misiunea de audit public intern;
- revizuiesc lucrările din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi apreciază dacă FIAP-urile şi documentele de lucru pot trece testul de evidenţă;
- efectuează modificările necesare în documente;
- întocmesc „Nota centralizatoare a documentelor de lucru";
- îndosariază „Nota centralizatoare a documentelor de lucru" în Dosarul permanent, secţiunea C.

Dosarele de audit public intern sunt proprietatea entităţii publice şi sunt confidenţiale. Ele trebuie păstrate până la îndeplinirea recomandărilor din raportul de audit public intern, după care se arhivează conform reglementărilor legale.

6.2.4. Şedinţa de închidere a intervenţiei la faţa locului

Are drept scop prezentarea opiniei auditorilor interni, a constatărilor şi recomandărilor finale din „Proiectul Raportului de audit public intern" precum şi discutarea unui plan de acţiune însoţit de un calendar de implementare a recomandărilor. Se întocmeşte o minută a şedinţei de închidere.

În cadrul şedinţei de închidere auditorii urmăresc să se asigure că recomandările şi constatările sunt clare (uşor de înţeles, evidente, să nu permită interpretări), obiective (să nu fie părtinitoare), fundamentate (fiecare constatare să aibă la bază documente doveditoare şi să facă trimiteri la textul legal incident), relevante (aspectele semnalate să ajute conducerea entităţii auditate în luarea unor decizii manageriale pentru eliminarea deficienţelor constatate).

Auditorii interni planifică şedinţa de închidere cu acordul entităţii auditate şi invită supervizorul şi conducătorii entităţii auditate. Conducătorii entităţii auditate îşi declară părerile în privinţa constatărilor auditorilor interni, ale concluziilor entităţii auditate şi recomandărilor, precum şi a corecţiilor de efectuat.

Minuta şedinţei de închidere împreună cu toate modificările aprobate se îndosariază în Dosarul permanent, secţiunea B.

6.3. Raportul de audit intern

6.3.1. Elaborarea proiectului de audit intern

În elaborarea Raportului de audit public intern, auditorul foloseşte dovezile de audit raportate în „Fişele de identificare şi analiză a problemei", în „Formularul de constatare şi raportare a iregularităţilor" precum şi a celorlalte documente de lucru.

Scanned with OKEN Scanner

În elaborarea „Proiectului Raportului de audit public intern" trebuie să fie respectate următoarele **cerinţe:**

a) constatările trebuie să aparţină domeniului/obiectivelor misiunii de audit public intern şi să fie susţinute prin documente justificative corespunzătoare;
b) recomandările trebuie să fie în concordanţă cu constatările şi să determine reducerea riscurilor potenţiale;
c) raportul trebuie să exprime opinia auditorului intern, bazată pe constatările efectuate;
d) se întocmeşte pe baza FIAP-urilor şi a celorlalte documente de lucru.

În redactarea proiectului Raportului de audit public intern, trebuie să fie respectate următoarele **principii:**

a) constatările trebuie să fie prezentate într-o manieră pertinentă şi incontestabilă;
b) evitarea utilizării expresiilor imprecise (se pare, în general, uneori, evident), a stilului eliptic de exprimare, limbajului abstract;
c) promovarea unui limbaj cât mai uzual şi a unui stil de exprimare concret;
d) evitarea tonului polemic, jignitor, tendenţios;
e) ierarhizarea constatărilor (numai cele importante vor fi prezentate în sinteză sau la concluzii);
f) evidenţierea aspectelor pozitive şi a îmbunătăţirilor constatate de la ultima misiune de audit public intern.

Structura proiectului de Raport de audit public intern trebuie să cuprindă cel puţin următoarele elemente:

a) pagina de titlu şi cuprinsul;

b) date de identificare a misiunii de audit public intern (ordinul de serviciu, echipa de auditare, unitatea/structura organizatorică auditată, durata acţiunii de auditare, perioada auditată);

c) scopul şi obiectivele misiunii de audit public intern;

d) modul de desfăşurare a acţiunii de audit intern (sondaj/exhaustiv, documentare, proceduri, metode şi tehnici utilizate, documente şi materiale examinate, materiale întocmite în cursul acţiunii de audit public intern);

e) constatări efectuate; auditorii trebuie să se pronunţe asupra obiectivelor de audit în ordinea în care au fost stabilite în „Programul de audit public intern"; constatările trebuie să fie prezentate sintetic, cu trimitere explicită la anexele „Raportului de audit public intern", fiind menţionate distinct atât constatările cu caracter pozitiv, cât şi cele cu caracter negativ;

f) concluzii şi recomandări; concluziile trebuie să fie elaborate pe baza constatărilor făcute, să fie pertinente şi să nu fie disproporţionate în raport cu constatările pe care se bazează; recomandările auditorilor trebuie să fie fezabile, să aibă un grad de semnificaţie important asupra entităţii auditate, să aibă

Scanned with OKEN Scanner

caracter de anticipare şi de prevenire a eventualelor disfuncţionalităţi sau tendinţe negative la nivelul entităţii; recomandările trebuie redactate clar, concis pentru fiecare deficienţă constatată.

Auditorii interni indică pentru fiecare constatare din proiect dovada corespunzătoare şi transmite şefului structurii de audit public intern, „Proiectul Raportului de audit public intern", împreună cu dovezile constatărilor.

6.3.2. Transmiterea proiectului de audit public intern

Proiectul de Raport de audit public intern se transmite la structura auditată, care după ce îl analizează poate trimite în maxim 15 zile de la primire punctele sale de vedere. Punctele de vedere ale entităţii auditate primite trebuie analizate de către auditorii interni, care pregătesc dacă este cazul „Reuniunea de conciliere". Auditorii interni precizează în „Proiectul Raportului de audit public intern aspectele reţinute din punctul de vedere al entităţii auditate, dacă este cazul, şi îndosariază punctul de vedre al entităţii auditate în Dosarul permanent, secţiunea A.

Netransmiterea punctelor de vedere în termenul menţionat presupune acordul tacit al structurii auditate în legătură cu proiectul raportului de audit public intern, iar reuniunea de conciliere nu mai are obiectiv.

6.3.3. Reuniunea de conciliere

În termen de 10 zile de la primirea punctelor de vedere, auditorii interni organizează reuniunea de conciliere cu structura auditată în cadrul căreia se analizează constatările şi recomandările auditorilor interni, dar şi punctele de vedere ale entităţii auditate. Se întocmeşte o minută privind desfăşurarea reuniunii de conciliere, care se îndosariază în Dosarul permanent, secţiunea B.

Scopul reuniunii de conciliere îl reprezintă discutarea constatărilor şi recomandărilor formulate de către auditori în proiectul raportului de audit intern, şi eventual acceptarea (retragerea/respingerea) acestora de către auditori, dar şi prezentarea de către entitatea auditată a „Planului de acţiune" pentru recomandările acceptate şi „Calendarul de implementare a recomandărilor".

Responsabilitatea structurii auditate în aplicarea recomandărilor constă în:

- ✓ elaborarea unui plan de acţiune, însoţit de un calendar privind îndeplinirea acestuia;
- ✓ stabilirea responsabililor pentru fiecare recomandare;
- ✓ punerea în practică a recomandărilor;
- ✓ comunicarea periodică a stadiului progresului acţiunilor;
- ✓ evaluarea rezultatelor obţinute.

Scanned with OKEN Scanner

6.3.4. Raportul de audit public intern (raportul final)

Raportul de audit public intern trebuie să includă modificările discutate şi convenite din cadrul reuniunii de conciliere. Auditorii interni semnează „Raportul de audit public intern" pe fiecare pagină, iar supervizorul îl vizează doar pe ultima pagină. Raportul de audit va fi însoţit de o sinteză a principalelor constatări şi recomandări.

Eventualele modificări stabilite în cadrul „Reuniunii de conciliere" precum şi cele propuse de supervizor şi/sau şeful structurii de audit public intern, vor fi cuprinse în „Raportul de audit public intern".

Şeful compartimentului de audit intern trebuie să informeze UCAAPI sau organul ierarhic imediat superior despre recomandările care nu au fost avizate de conducătorul entităţii publice. Aceste recomandări vor fi însoţite de documentaţia de susţinere.

6.3.5. Difuzarea raportului de audit intern

Şeful compartimentului de audit public intern trimite „Raportul de audit intern" împreună cu rezultatele concilierii şi punctul de vedere al entităţii/ structurii auditate conducătorului entităţii care a aprobat misiunea, pentru analiză şi avizare.

După avizarea recomandărilor cuprinse în „Raportul de audit intern", acestea vor fi comunicate structurii auditate. Curtea de Conturi are acces la Raportul de audit intern în timpul verificărilor pe care le efectuează. „Raportul de audit public intern" se îndosariază în Dosarul permanent, secţiunea A.

Raportul de audit intern trebuie să fie însoţit de o sinteză a raportului.

6.4. Urmărirea recomandărilor

Această etapă are ca obiectiv asigurarea că recomandările menţionate în „Raportul de audit public intern" sunt aplicate întocmai, în termenele stabilite, în mod eficace şi că, conducerea a evaluat riscul de neaplicare a acestor recomandări.

Structura auditată trebuie să informeze compartimentul de audit intern asupra modului de implementare a recomandărilor.

Procedura de urmărire a recomandărilor presupune următoarele:

- auditorii interni întocmesc fişa de urmărire a recomandărilor;
- supervizorul verifică implementarea recomandărilor la termenele stabilite;
- entitatea auditată transmite auditorilor interni la termenele stabilite, o notă de informare cu privire la stadiul implementării recomandărilor din raportul de audit public intern;

Scanned with OKEN Scanner

- ➢ şeful structurii de audit public intern verifică şi raportează la UCAAPI sau la organul ierarhic imediat superior, după caz, asupra progreselor înregistrate în implementarea recomandărilor; în caz că nu sunt respectate termenele de implementare stabilite, informează conducătorul entităţii publice.

Fişa de urmărire a recomandărilor se îndosariază în Dosarul permanent, secţiunea B.

6.5. Supervizarea misiunii de audit public intern

Şeful compartimentului de audit public intern este responsabil cu supervizarea tuturor etapelor de desfăşurare a misiunii de audit public intern.

Auditorii interni prezintă şefului structurii de audit public intern sau persoanei desemnate, documentele din dosarul permanent al misiunii de audit public intern, pentru supervizare.

Scopul acţiunii exercitate de către supervizor este de a asigura că obiectivele misiunii de audit public intern au fost atinse în condiţii de calitate, astfel:

a) oferă instrucţiunile necesare (adecvate) derulării misiunii de audit intern;
b) verifică executarea corectă a programului misiunii de audit;
c) verifică existenţa elementelor probante;
d) verifică dacă redactarea raportului de audit public intern, atât cel intermediar cât şi cel final, este exactă, clară, concisă şi se efectuează în termenele fixate.

În cazul în care şeful compartimentului de audit public intern este implicat în misiunea de audit, supervizarea este asigurată de auditorul intern cu cea mai mare experienţă, desemnat de acesta.

Auditorii interni îndosariază lista de supervizare a documentelor în Dosarul permanent, Secţiunea D.

Şeful compartimentului de audit public intern trebuie să elaboreze „Programul de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii" prin respectarea normelor metodologice generale şi specifice a Codului etic al auditorului intern, a Standardelor internaţionale de audit intern şi a bunei practici internaţionale specifică auditorilor interni.

Programul de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii înseamnă o evaluare permanentă şi calitativă a misiunilor de audit intern. Evaluarea poate fi internă şi externă.

Evaluarea internă presupune supervizarea realizării misiunii de audit public intern prin efectuarea de către şeful compartimentului de audit intern de controale permanente, care vizează eficacitatea normelor de audit intern şi

Scanned with OKEN Scanner

procedurile de asigurare a calității aplicabile misiunilor de audit intern. Evaluarea internă a auditorilor interni se realizează după fiecare misiune de audit public intern, prin întocmirea „Fișei de evaluare a misiunii de audit intern", care se îndosariază la Dosarul permanent, secțiunea D.

Evaluarea misiunii de audit intern mai poate fi realizată și de conducerea structurii auditate căreia i se înaintează un chestionar de evaluare prin care i se solicită să prezinte o apreciere asupra desfășurării misiunii de audit și a modului de implicare al auditorilor interni pe parcursul misiunii.

Evaluarea misiunii de audit intern de către structura auditată este formalizată prin „Fișa de evaluare a misiunii de audit intern" întocmită de către structura auditată. Și acest document se arhivează la Dosarul permanent, Secțiunea D, supervizarea.

Evaluarea externă se realizează de către UCAAPI sau organul ierarhic superior pentru structurile din subordine prin verificarea respectării normelor metodologice generale și specifice, a Standardelor de audit intern, a bunei practici recunoscute și a Codului etic al auditorului intern.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VII

GUVERNANȚA CORPORATIVĂ

7.1. Conceptul de guvernanță corporativă

Evenimentele care caracterizează începutul acestui al treilea mileniu arată că procesul globalizării pieţelor nu este suficient pentru a crea dezvoltarea economică şi social-culturală care se doreşte. Echilibrele economice cer, pentru ca acest proces să funcţioneze unitar, să fie urmat de globalizarea culturilor, de integrarea acestora în evoluţia şi dezvoltarea omenirii.

Comunicarea în limbajul economic, în general, şi al contabilităţii, în special, solicită unitate nu numai în exprimare, ci şi în gândire, în conceptualizarea metodelor de organizare şi conducere a societăţilor comerciale, de administrare şi control al resurselor acestora, precum şi a principiilor, metodelor contabile şi practicilor specifice de elaborare şi prezentare a situaţiilor financiare.

Mai multe conferinţe internaţionale care au avut loc în diferite părţi ale lumii, între care cele ale **ISAR** de la Palatul Naţiunilor Unite de la Geneva, a **OECD** de la Moscova, ale Federaţiei Experţilor Contabili din Europa de la Bruxelles, Congresele profesiei contabile din Franţa, Italia, Polonia, România şi din alte părţi au dezbătut pe larg diferitele faţete ale problemei, identificând obstacolele cu care se confruntă întreprinderile în conducerea contabilităţii şi în producţia de informaţii financiare de calitate, precum şi unele dintre dificultăţile majore care îngreunează derularea proceselor globalizării.

Cu privire la metodele de organizare şi conducere a companiilor privatizate a fost recomandat conceptul de **Guvernanţă Corporativă**, a cărei definire dată de OECD este următoarea:

„Guvernanţa Corporativă se exprimă printr-un set de relaţii între managementul companiei, consiliul acesteia, acţionarii ei, alţi deţinători de titluri; totodată, ea conferă structura prin care sunt stabilite mijloacele necesare realizării acelor obiective şi monitorizate performantele urmărite".

Scanned with OKEN Scanner

Unificarea pieţelor financiare, evoluţia continuu ascendentă a investiţiilor, expansiunea economică şi financiară, creşterea productivităţii, diversificarea comerţului de bunuri şi servicii, facilităţile asigurate de IT în domeniul vehiculării informaţiilor şi comunicaţiilor au permis sporirea numărului şi valorii tranzacţiilor clientelei multinaţionale şi creşterea sferei serviciilor specializate în domeniile contabilitate, financiar-fiscal, audit şi control intern. Scandalurile financiare de la Enron şi WorldCom, iar mai recent cel de la Parmalat şi alte companii mari şi foarte mari, extinse pe mai multe continente, au afectat serios credibilitatea bunei gestiuni a întreprinderilor, a situaţiilor financiare ale acestora la închiderea exerciţiului şi însăşi imaginea profesiei contabile. A urmat un sir de studii, consfătuiri şi reglementari la diferite niveluri, naţional şi internaţional, care peste Ocean au condus senatorii Paul Sarbanes şi Michael Oxley să elaboreze documentul legislativ care le poarta numele. La fel, în Europa au fost adoptate„Legea Siguranţei Investiţiilor"„Recomandările din iulie 2003 ale Uniunii Europene", dificilele demersuri ale convergentelor între US - GAAP şi IAS, o noua ediţie a Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi publicarea primelor **IFRS,** completarea Standardelor de Audit Financiar.

Obiectivele şi semnificaţia Guvernanţei Corporative se înscriu ca fenomen economic-organizaţional recent. În aproape toate ţările sunt preocupări şi acţiuni directe care vizează protecţia acţionarilor, echilibrul puterii în cadrul organelor de conducere ale companiilor, constituirea şi, după caz, extinderea competentelor auditului legal şi constituirea comitetelor de audit, organizarea controlului intern, înţelegerea semnificaţiei transparenţei şi calităţii informaţiilor financiare.

În ultimul timp au fost remarcate evenimente numeroase şi eforturi neîntrerupte ale unor eminenţi exponenţi ai profesiei, care au generat semnale favorabile de recuperare, de redobândire a încrederii, a sincerităţii şi fiabilităţii acestei profesii în rândurile numeroase ale utilizatorilor de servicii de contabilitate, audit şi control, elaborarea şi prezentarea declaraţiilor fiscale, ceea ce exprimă tendinţe evidente de reaşezare a profesiei pe suportul fiabilităţii.

În acest moment al mondializării şi armonizării, profesia contabilă acţionează pentru imaginea pe care o merită, îndeplinind un rol deosebit de important. Armonizarea, convergenţa sistemelor contabile în funcţiune în prezent trebuie realizate de cei mai pregătiţi profesionişti, în condiţii de totală transparenţă. Trecerea de la un sistem de raportare financiară de interes guvernamental la raportări adresate interesului public şi pieţei de capital la nivel naţional şi internaţional solicită o anumită mentalitate, un înalt grad de pregătire profesională şi practică contabilă îndelungată.

Contabilitatea este profesia care a îndeplinit un rol deosebit de important în serviciul interesului public în toate societăţile. În prezent, economia globală,

Scanned with OKEN Scanner

afluenţa investiţiilor şi a operaţiunilor trans-frontaliere în special ale marilor grupuri de întreprinderi exercită o puternică influenţă asupra profesiei contabile. De aceea este deosebit de important să fie luat în considerare ca **al doilea semnal care marchează drumul mondializării**, alături de Guvernanţa Corporativă, provine de la **Standardele Internaţionale de Contabilitate**. „Mondializarea este o aventură obligată - scrie prof Daniel Cohen - iar armonizarea, convergenţa Standardelor Contabile Internaţionale îi sunt corolar".

Preluând aceste idei, Sir David Tweedie, preşedintele Comitetului de Standarde Contabile al Marii Britanii(UK-ASB) ales ulterior şi presedinte al Comitetului Internaţional de Standarde Contabile (IASB), a denumit contabilitatea ca fiind „piatra de temelie a societăţii capitaliste". Dezvoltându-şi ideea, în conexiune cu decizia Uniunii Europene (UE) de a adopta Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS) şi convergenţa acestora cu US - GAAP, a declarat următoarele: „Uniunea Europeană a acordat multă credibilitate IASB. Australia şi Noua Zeelandă, la fel. A urmat Rusia. China a încetat să mai emită standarde de contabilitate. Până în anul 2005 cel puţin 91 de ţări de pe toate continentele vor permite sau vor solicita standarde contabile internaţionale. Oricum, adoptarea de către UE a hotărârii ca toate companiile listate să înceapă implementarea efectivă a IAS/IFRS în anul 2005, înseamnă ca acestea să debuteze aplicarea lor la începutul anului fiscal 2004, astfel încât să prezinte rezultate comparabile la termenul limită".

Producţia de standarde contabile nu a început şi desigur nu se va termina cu cea prezentata de IASB; este veche de secole şi s-a definit ca o forma de exprimare a puterii politice. Încă din anul 1673, marele om de stat Jaques-Baptiste Colbert, teoreticianul mercantilismului şi al protecţionismului, a introdus în Franţa reguli financiare şi de evidenţă contabilă, care au fost preluate ulterior în Codul Comercial al Franţei, din anul 1807. Prevederile acestui Cod s-au constituit ca sursa principală de fundamentare a normelor de drept, a căror evoluţie s-a prelungit până la mijlocul secolului al XX-lea. Standardizarea contabilă se prezintă ca o altă denumire a normelor de profil în Dreptul Comercial şi însoţeşte organizarea societăţilor comerciale, în cadrul reglementar al fiecărei ţări.

În timp, standardizarea contabilă a devenit un act politic cu consecinţe economice majore, care nu se limitează la principii generale, ci pătrunde în detaliile nomenclaturii conturilor şi prezentării situaţiilor financiare. Prin aceasta, standardele contabile dobândesc importanta calitate de a fi instrumente de lucru ale tuturor profesioniştilor, iar după caz, servind interesul public, cerinţele pieţei financiare, pot deveni obiect de export şi suport al acţiunilor de cooperare internaţională. Funcţia inversă a standardelor contabile este aceea de a servi ca instrument fiscal oportun asigurării resurselor bugetare, ceea ce le îndepărtează de serviciul interesului public, de cerinţele pieţei şi ale dezvoltării societăţilor comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

Normalizarea contabilă este, desigur, o lucrare tehnică, ce trebuie să respecte obiectivitatea, dar care îşi abandonează neutralitatea faţă de echilibrele economice şi sociale, ceea ce, prin consecinţele sale, depăşeşte cadrul tehnic. Adoptarea Standardelor de Raportare Financiară (IFRS) constituie un obiectiv aşteptat de cea mai mare parte a profesioniştilor şi a utilizatorilor situaţiilor financiare din toate ţările lumii. Standardele Internaţionale de Raportare Financiara includ Standardele Internaţionale de Contabilitate şi Interpretările emise de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Nevoile de informaţii ale investitorilor sunt considerate a fi o preocupare majoră. Cadrul general specifică faptul că utilizatorii trebuie să evalueze abilitatea întreprinderii de a genera numerar, timpul necesar şi certitudinea generării de numerar. Poziţia financiară este afectată de resursele economice controlate de către întreprindere, de structura să financiară, de lichiditatea şi solvabilitatea să şi de capacitatea să de a se adapta modificărilor în mediul în care operează.

Guvernanţa corporativă este sistemul prin care firmele sunt conduse şi controlate. „Guvernanţa corporativă implică un set de relaţii între conducerea unei unităţi, Consiliul de Administraţie, acţionari şi alte părţi interesate. De asemenea, guvernanţa corporativă pune la dispoziţie structura prin care sunt stabilite obiectivele firmei, precum şi mijloacele de atingere a obiectivelor respective şi de monitorizare a performanţelor obţinute. O bună guvernanţă corporativă ar trebui să ofere motivaţia necesară pentru realizarea obiectivelor care sunt în interesul firmei şi al acţionarilor, şi ar trebui să faciliteze o monitorizare eficientă, încurajând astfel firmele să utilizeze resursele în mod eficient”[40].

Un element cheie pentru îmbunătăţirea eficienţei economice îl reprezintă o bună guvernanţă corporativă. Guvernanţa corporativă este deja pe deplin recunoscută ca fiind esenţială pentru stabilirea unui climat de investiţii atractiv, caracterizat prin existenţa unor firme competitive şi a unor pieţe financiare eficiente. Importanţa pieţelor financiare eficiente pentru creşterea economică este acum sprijinită acum, atât la nivel macroeconomic, cât şi microeconomic, ca şi relaţia mai largă dintre deciziile de guvernare a corporaţiilor şi creşterea economică[41].

Există o mare cantitate de probe empirice care arată că anumite aspecte fundamentale privind guvernanţa corporativă joacă un rol cheie în îmbunătăţirea performanţelor, prin uşurarea accesului firmelor la pieţele de capital, îmbunătăţind încrederea investitorilor şi contribuind la creşterea competitivităţii firmelor.

---

[40] Principiile OCDE de guvernanţa corporativă, Preambul, 1999.

[41] Raport asupra guvernanţei corporative în ţările OCDE, 2003.

Scanned with OKEN Scanner

În urma crizei financiare din Asia din anul 1997, **Consiliul OCDE** (Organizaţia Economică pentru Comerţ şi Dezvoltare), reunit la nivel ministerial, a cerut OCDE – ului să realizeze un set de standarde şi linii directoare privind guvernanţa corporativă. Astfel, în anul 1999 au fost aprobate principiile OCDE privind guvernanţa corporativă. Acestea sunt astăzi, singurul set de principii de conducere acceptate pe plan internaţional care se aplică întregului cadru al guvernanţei corporative – structurile juridice, instituţionale şi de reglementare, precum şi practicile care creează contextul în care operează firmele. Principiile OCDE sunt recunoscute de către Forul pentru Stabilitate Financiară ca fiind unul din cele 12 standarde de bază pentru sisteme financiare solide. Ele reprezintă o componentă importantă a Raportului privind Respectarea Standardelor şi Codurilor, realizat de către Banca Mondială şi Fondul Monetar Internaţional. Aceste principii au fost adoptate de către Organizaţia Internaţională a Comisiilor de Valori Mobiliare, precum şi de organisme ale sectorului privat, ca de exemplu Reţeaua Internaţională pentru Guvernanţa Corporativă. Principiile OCDE au servit de asemenea, ca punct de referinţă la realizarea unui mare număr de coduri naţionale privind guvernanţa corporativă.

OCDE a fost rugată să stimuleze punerea în aplicare a Principiilor OCDE privind guvernanţa corporativă în ţările nemembre, prin organizarea de Mese Rotunde la nivel regional, în cooperare cu Banca Mondială şi cu sprijinul Forului Mondial pentru Guvernanţa Corporativă. Astfel de Mese Rotunde au fost organizate în Asia, America Latină, Rusia, Eurasia şi Europa de Sud-Est. Acestea folosesc drept foruri regionale pentru un dialog politic structurat pe tema guvernanţei corporative şi au ca invitaţi politicieni de marcă, organisme de reglementare şi reprezentanţi din partea burselor de valori, organisme ale sectorului privat, organizaţii multilaterale, şi instituţii nonguvernamentale. Fiecare Masă Rotundă[42] a elaborat sau va elabora o Carte Albă a guvernanţei corporative specifică regiunii respective, formulând obiective politice cheie, precum şi o agendă practică a reformei pentru îmbunătăţirea guvernanţei corporative în regiunea respectivă.

Masa Rotundă privind guvernanţa corporativă în Europa de Sud-Est a fost lansată în primăvara anului 2001[43] şi este o primă iniţiativă regională în cadrul Acordului de Investiţii pentru Europa de Sud-Est. Acordul pentru Investiţii, stabilit în februarie 2000, este o componentă vitală a activităţilor de reformă economică care se vor desfăşura la cea de-a doua întâlnirea a Grupului

[42] Cu excepţia Mesei Rotunde din Eurasia care realizează o lucrare comparativă privind guvernanţa corporativă în Eurasia.

[43] Ţările participante la Masa Rotundă din Europa de Sud-Est sunt următoarele: Albania, Bosnia Herţegovina, Bulgaria, Croaţia, Macedonia, România şi Serbia şi Muntenegru.

Scanned with OKEN Scanner

de Lucru din cadrul Pactului de Stabilitate pentru Europa de Sud-Est, pe tema reconstrucţiei economice, cooperării şi dezvoltării. Masa Rotundă a beneficiat de sprijinul financiar al Deutsche Gesellschaft Für Technische Zusammenarbeit (GTZ).

Între septembrie 2001 şi martie 2003 au fost organizate 4 Mese Rotunde cu scopul de a se discuta despre îmbunătăţirea guvernanţei corporative în Europa de Sud-Est. Folosind Principiile OCDE ca pe un cadru conceptual, Masa Rotundă a examinat cele 5 elemente cheie ale unui cadru puternic de guvernanţa corporativă, descrise în Principiile OCDE:

i) drepturile acţionarilor;
ii) tratarea echitabilă a acţionarilor;
iii) rolul părţilor interesate în guvernanţa corporativă;
iv) prezentarea informaţiilor şi transparenţă;
v) responsabilităţile Consiliului de Administraţie.

Mesele Rotunde au fost organizate în cooperare cu gazde şi parteneri locali şi regionali al căror sprijin a fost nepreţuit pentru asigurarea succesului acestor întâlniri. Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare din România şi Bursa de Valori din Bucureşti au organizat împreună prima Masă Rotundă, în septembrie 2001, la Bucureşti. Centrul OCDE pentru dezvoltarea sectorului privat împreună cu Agenţia pentru Cooperare Internaţională din Turcia au organizat cea de-a doua Masă Rotundă la Istambul, în mai 2002. Bursa de Valori din Zagreb a organizat cea de-a treia Masă Rotundă la Zagreb, în noiembrie 2002. Cea de-a patra Masă Rotundă a fost organizată la Sarajevo, în martie 2003, de către Comisia de Valori Mobiliare a Federaţiei Bosnia şi Herţegovina.

În urma întâlnirilor dintre participanţii acestor Mese Rotunde, s-a ajuns la alcătuirea unei Cărţi Albe ce propune o serie de recomandări practice şi ar trebui să servească drept mijloc pentru stabilirea priorităţilor şi implementarea reformelor la nivel naţional şi regional. Ea este un document consultativ, care nu este obligatoriu şi care reflectă dezbaterile şi recomandările de la Mesele Rotunde. A fost elaborată, dezbătută şi aprobată prin consens de către toţi participanţii la Masa Rotundă. Pentru a asigura maximum de relevanţă, a fost adoptat, de asemenea, un document general prin care au fost atinse toate elementele care prezentau interes din punct de vedere al guvernanţei corporative. Participanţii la Masa Rotundă au fost invitaţi, de asemenea, să facă în scris comentarii pe marginea diferitelor variante de lucru ale prezentei Cărţi Albe.

Cartea Albă oferă îndrumare şi sugestii în funcţie de specificul zonei pentru sprijinirea celor ce adoptă politicile în domeniu, a burselor de valori şi a organismelor de reglementare. Cartea Albă se adresează, de asemenea, societăţilor, investitorilor şi altor părţi care au un rol sau un interes în promovarea unor practici viabile de guvernanţa corporativă. Aceste recomandări

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă nişte aspiraţii. Având în vedere constrângerile financiare şi legislative cu care se confruntă multe din ţările din Europa de Sud-Est, este posibil ca pentru unele din aceste recomandări să fie nevoie de timp pentru a fi puse în practică. Totuşi, această Carte Albă ar trebui să ajute la stabilirea priorităţilor privind reformele. Unele recomandări pot fi, de asemenea, valabile numai pentru un anumit grup de ţări de la Masa Rotundă, având în vedere că nu toate se află în acelaşi stadiu al reformei sau dezvoltării economice. Unele ţări din Europa de Sud-Est se poate să fi iniţiat deja paşi în direcţia rezolvării unor probleme specifice. De asemenea, Cartea Albă se concentrează în primul rând asupra societăţilor tranzacţionate public, deşi cu privire la multe aspecte abordează, de asemenea, probleme referitoare la societăţile cu acţionariat mare, dar care nu sunt însă cotate la bursă. Acest lucru este deosebit de important în ţările din Europa de Sud-Est deoarece privatizarea a condus aici în unele ţări la existenţa unor societăţi necotate la bursă, dar cu un acţionariat foarte mare, iar dezvoltarea economică va depinde, într-o mare măsură, de succesul acestor întreprinderi mici şi mijlocii necotate la bursă. În sfârşit, Cartea Albă poate fi, de asemenea, folositoare cu privire la unele aspecte ale administrării firmelor private şi a întreprinderilor de stat.

Capitolele principale ale Cărţii Albe urmează cele cinci capitole ale Principiilor OCDE. Cartea Albă conţine o secţiune suplimentară privind punerea în aplicare, secţiune care împreună cu adoptarea Principiilor OCDE formează baza unui regim solid de guvernanţa corporativă. Un set de priorităţi sunt prezentate după această introducere, identificându-se cele mai importante domenii în care ar trebui efectuate reformele. În finalul documentului, anexele conţin un studiu comparativ privind cadrul general de guvernanţa corporativă din Europa de Sud-Est.

Cartea Albă va fi tradusă în limbile respective ale ţărilor din Europa de Sud-Est şi va fi distribuită către persoanele cheie care decid politicile la nivel naţional, organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare şi reprezentanţii burselor de valori, organismele de elaborare a standardelor şi alte instituţii relevante ale sectorului privat din Europa de Sud-Est. Aceasta va fi, de asemenea, prezentată instituţiilor multilaterale mai importante şi pusă la dispoziţia publicului prin intermediul paginii web a Mesei Rotunde (www.ocde.org/daf/corporate-affairs). Persoanele cheie pe plan naţional vor organiza activităţi la nivel înalt pentru prezentarea acestei Cărţi Albe, autorităţilor naţionale şi sectorului de afaceri. Acest proces de diseminare va fi realizat pe baza iniţiativelor naţionale sprijinite de secretariatul OCDE.

Cartea Albă este un instrument cheie pentru promovarea, sprijinirea şi evaluarea progreselor din Europa de Sud-Est în domeniul guvernanţei corporative, ajutând astfel la creşterea încrederii şi credibilităţii internaţionale în procesul de reformă. Este important ca interesul pentru reforme să fie menţinut,

Scanned with OKEN Scanner

iar mecanismele credibile de aplicare să fie puse în practică. Piețele trebuie să fie convinse că reformele din Europa de Sud-Est în domeniul guvernanței corporative se îndreaptă ireversibil către adoptarea unor standarde globale, iar sectorul întreprinderilor trebuie să înțeleagă valoarea pe care o reprezintă o mai bună guvernanța corporativă.

Cadrul în care companiile își desfășoară activitatea, concentrarea conducerii unei companii pe relația dintre angajați și membrii consiliului, acționari și beneficiari, precum și pe relația cu instituțiile guvernamentale care reglementează activitatea acestor companii. Relațiile sunt interactive între toate părțile interesate să supravegheze activitățile companiei.

Nu exista precizări specifice privind importanța guvernabilității unei corporații, dar sunt puțini cei care realizează semnificația guvernanței corporative în afacerile internaționale și programele de dezvoltare; acest lucru se datorează unor evenimente importante petrecute în ultimii 20 ani, care au acordat prioritate aspectelor legate de guvernanța corporativă, atât în comunitatea de afaceri cât și în planul finanțelor internaționale corporative. Astfel de situații au fost colapsul enorm al afacerilor — cazul scandalului BICC -, distanța între valoarea economiilor și a împrumuturilor bancare în SUA, diferența mare între salariile angajaților și cele ale conducerii companiilor. Performanța companiilor este prețul plătit pentru schimbare în țările avansate. Problemele guvernabilității corporative se află în ultima vreme în lumina reflectoarelor în țările dezvoltate, în economiile în transformare și noile piețe, datorită marilor crize financiare, scandalurilor și prăbușirii afacerilor în Asia de Est, Rusia și SUA.

Toate aceste evenimente au dat impresia că lipsa guvernanței corporative permite conducerii unei companii (membrii consiliului, directori și oficiali publici) să fraudeze firma sau fondurile publice în detrimentul acționarilor, creditorilor sau al altor beneficiari. În contextul economic internațional de astăzi, este mai probabil ca acele companii sau țări cu guvernanță redusă să sufere mai puternic aceste efecte serioase. Este cu atât mai clar ca un sistem bazat pe guvernanța corporativă nu determină numai viitorul unei companii, dar și viitorul întregii economii.

Globalizarea și liberalizarea piețelor financiare au condus la deschiderea unor noi piețe internaționale, oferind potențialul câștigării unor profituri uriașe, dar acest fapt a expus companiile la o concurență puternică precum și la fluctuații mari de capital și finanțe. Guvernele și directorii companiilor sunt acum conștienți că nevoia de capital depășește resursele financiare obișnuite pentru a putea fi competitivi pe plan internațional și pentru a se dezvolta.

Existența însăși a firmei poate fi amenințată dacă nu poate atrage capital suficient, iar acest lucru ar putea avea efecte puternice asupra întregii economii. Lipsa de capital, de exemplu, conduce la dispariția capacității companiei de a

Scanned with OKEN Scanner

concura, precum şi la pierderea câştigurilor economice şi sociale dobândite cu greutate, iar pierderea contractelor conduce la creşterea sărăciei. Companiile care nu sunt capabile să atragă suficient capital riscă să devină doar furnizor sau vânzător pentru companiile multinaţionale, sau, mai rău, să fie lăsate pe dinafară pieţelor internaţionale, în timp ce întreaga economie riscă să nu poată beneficia de avantajele globalizării.

Crizele financiare din ultimul timp, produse de un management deficitar sau de corupţie, au creat o provocare în atragerea de capital suficient. Investitorii au pierdut miliarde de dolari în urma acestor crize, s-a risipit de asemenea şi potenţialul financiar al companiilor, dar s-a produs şi creştere a activităţii acţionarilor şi concurenţa pentru investiţii. Casele de investiţii declară că nu mai sunt pregătite să accepte rezultate ale unui management deficitar sau rezultatele corupţiei, interesul investitorilor fiind acum prioritar, solicitând o conducere corespunzătoare a afacerii. În plus, casele de investiţii şi investitorii, fie ca se află în Bogota, Boston, Beijing sau Berlin, doresc să efectueze analize de potenţiale investiţii, în conformitate cu standardul de eficienţă şi transparenţă a declaraţiilor financiare, înainte de a se implica în aceste investiţii. A devenit o cerinţa de bază pentru companiile naţionale şi economiile în dezvoltare să fie capabile să susţină testele făcute de investitorii internaţionali.

Investitorii caută şi aleg companiile care se bucură de o structură de conducere corporativă corespunzătoare. Conducerea corporativă are rol intern în managementul companiei, consiliul director supraveghind în consecinţă compania, pentru a proteja interesele sale financiare şi investiţiile acţionarilor, care s-ar putea afla la mii de kilometri distanţă. O bună conducere corporativă impune obligaţia companiei de a-şi informa acţionarii asupra operaţiunilor comerciale şi rezultatele acestora, precum şi operarea în mod democratic astfel încât proprietarii să poată lua decizii corecte de investiţii. Aceste proceduri, democratica şi transparenţa, sunt esenţa conducerii corporative.

Guvernanţa corporativă este importantă atât pentru companiile din sectorul public, cât şi pentru cele din sectorul privat. Eforturile recente de a introduce conducerea corporativă în sectorul public au fost întâmpinate cu mai multă atenţie, este cazul ţărilor unde se încearcă pedepsirea corupţiei din sectorul public sau al ţărilor unde se pregăteşte privatizarea sectorului public, în ambele cazuri procedurile conducerii corporative aducând un plus de siguranţă publicului de a obţine un profit just din patrimoniul naţional.

Administrarea corporativă determină distribuţia responsabilităţilor şi drepturile participanţilor în firmă, cum ar fi Consiliul de administraţie, directorii, acţionarii şi alţi beneficiari. De asemenea arată managementul şi stabileşte reglementari pentru dezbateri asupra companiei. Astfel se generează structura care stabileşte obiectivele companiei şi controlul performanţei.

Scanned with OKEN Scanner

7.2. Avantajele guvernanței corporative

Există câteva modalități prin care administrarea corporativă ajută economia sau companiile în atragerea investițiilor și susținerea pe termen lung a performantei economice și competitivității.

I. Transparența în operațiile companiei și în procedurile de audit și contabilitate, precum și în operațiunile de achiziții, în toate relațiile de afaceri în general, atacând în acest fel metodele bazate pe relații personale, corupție, care duc la epuizarea resurselor companiilor, elimină abilitatea de competiție și alungă investitorii.

II. Conducerea corporativă **îmbunătățește managementul companiei** ajutând directorii companiei și consiliul de administrație să stabilească o strategie corespunzătoare pentru firmă și nu să se lanseze în procese sau operații decât în baza unor motivații juste, asigurându-se ca sistemele de remunerație și salarizare reflectă corect performanța. Acest tip de management ajută companiile atrăgând investiții în condiții acceptabile și îmbunătățind și susținând performanța.

III. Relația cu creditorii și investitorii bazată pe standardele de transparență conduce la un sistem puternic de conducere corporativă, ajutând la **prevenirea crizelor circulare bancare**, chiar și în țările în care majoritatea acțiunilor companiilor nu se tranzacționează la bancă, ajută la găsirea unor metode care să rezolve stoparea sau falimentul afacerii, ceea ce este corect față de toți beneficiarii, inclusiv proprietarii, angajații și creditorii. Cu cât procedura de faliment este mai slabă, inclusiv a sistemul de executare, cu atât se poate face mai puțin pentru a împiedica pe cei care lucrează într-o firmă falimentară să-și însușească în propriul interes activele companiei. Așa s-a întâmplat pe scară largă în cursul procesului de privatizare în țările în curs de dezvoltare, cu efecte dezastruoase.

IV. Studii recente au arătat ca în țările cu o protecție puternică a intereselor minorităților prin intermediul conducerii corporative s-au dezvoltat mai **multe piețe financiare,** spre deosebire de țările cu sisteme slabe, unde majoritatea companiilor existente sunt controlate sau deținute de un număr mic de investitori. Astfel, în țările care încearcă să atragă mici investitori, conducerea corporativă va fi de o mare importanta în obținerea unor fonduri însemnate, investite pe termen lung.

Practicile conducerii corporative pot conduce la creșterea încrederii publicului în integritatea procesului de privatizare, dă siguranță ca țară respectivă va obține cel mai bun randament al investiției, ceea ce va conduce la creșterea economică generală.

Scanned with OKEN Scanner

7.3. Necesitatea guvernanţei corporative

Conducerea corporatistă aduce beneficii atât ţărilor cât şi companiilor. Accelerarea globalizării a creat o necesitate urgentă pentru guvernarea corporativă, o guvernanţă corespunzătoare presupune ca guvernele şi companiile să facă schimbări importante, firmele trebuie să-şi schimbe modul de operare, guvernul trebuie să stabilească şi să menţioneze cadrul legal adecvat.

O bună guvernanţă în cadrul unei companii diminuează riscurile, creşte performanţa, deschide calea către pieţele financiare, creşte abilitatea de marketing pentru bunuri şi servicii, îmbunătăţeşte stilul de conducere, arata transparenţa şi responsabilitate socială.

Absenţa unor reguli şi structuri obligatorii poate duce la haos în afacere, care în aceste condiţii nu este decât capitalizare de cazino, unde toate investiţiile sunt jocuri de noroc, în care se pariază că indivizii îşi ţin cuvântul, se pariază că firmele spun adevărul, se pariază că angajaţii îşi vor lua salariul şi se pariază că datoriile vor fi onorate.

Sensul larg al conducerii corporative este acela de a construi o structură care să permită un grad larg de libertate, în limita legii, şi include câteva schimbări de principiu, în conformitate cu standardele internaţionale de transparenţă, o declaraţie financiară corectă oferind creditorilor şi investitorilor o modalitate simplă de comparaţie între investiţiile potenţiale.

Eforturile de a îmbunătăţi conducerea corporativă prin stabilirea unor standarde internaţionale au început în urmă cu 15 ani, iar de curând, sub conducerea WTO, s-a avansat mult în această direcţie. Aceste eforturi urmăresc stabilirea unor standarde care să ajute companiile să se dezvolte şi să se extindă peste graniţe prin convingerea creditorilor şi a investitorilor ca pot investi în aceste ţări sau în zonă în siguranţă. În acest scop autorităţile contabile şi uniunea naţională contabilă au lucrat la stabilirea unui grup de standarde internaţionale de contabilitate.

În plus, în ultimii ani, banca internaţională şi majoritatea băncilor de dezvoltare şi autorităţile naţionale de dezvoltare au demarat sau au extins programul de Guvernanţa Corporativă.

Guvernanţa Corporativă se bucură de asemenea de atenţie şi în ţările avansate, în general comunităţile industriale avansate au devenit conştiente că, pentru a atrage investiţii şi a fi competitivi pe plan internaţional, trebuie să se schimbe. Astfel multe comisii şi organizaţii din diferite ţări au redactat în ultimii ani un nou ghid de Guvernanţă Corporativă, altfel numit „Cartea Albă".

7.4. Priorităţile stabilite prin Ghidul de guvernanţă corporativă

Practici de proastă calitate în domeniul guvernanţei corporative, lipsa înţelegerii valorilor reprezentate de către o bună guvernanţă corporativă şi uneori

Scanned with OKEN Scanner

un cadru instituțional fragil au fost impedimente semnificative în dezvoltarea unor piețe de capital eficiente și stabilirea unui climat solid de investiții în Europa de Sud-Est.

Reforme recente și actuale ale sistemului juridic și de reglementare au îmbunătățit cadrul instituțional de guvernanță corporativă al multor țări din Europa de Sud-Est, prin oferirea unei protecții mai bune împotriva abuzurilor. Câteva inițiative locale de publicare a unor linii directoare, rapoarte cu cele mai bune practici sau de stabilire a unor etape specializate pentru o bună guvernanță corporativă la bursa de valori, au contribuit la creșterea înțelegerii și la îmbunătățirea practicilor. Investitorii au devenit mai conștienți de problemele respective și au cerut să fie efectuate schimbări, în timp ce unele corporații mari și-au îmbunătățit practicile actuale. În final, bursele de valori și organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare și-au îmbunătățit monitorizarea privind comportamentul societăților și au trecut în fruntea reformelor referitoare la guvernanța corporativă.

În ciuda faptului că s-au făcut progrese ce trebuie remarcate, încă mai au loc abuzuri. Atât persoanele de decizie în privința politicilor, cât și publicul larg nu sunt încă pe deplin conștienți de consecințele implicate, în timp ce autoritățile de reglementare nu dispun de resursele necesare pentru a monitoriza eficient comportamentul societăților și a pune în aplicare cadrul juridic și de reglementare.

Credibilitatea practicilor de guvernanță corporativă în Europa de Sud-Est, dezvoltarea pieței financiare și îmbunătățirea climatului de investiții va depinde de viitoarele reforme privind cadrul instituțional în domeniul guvernanței corporative, de întărirea implementării și aplicării de către autoritățile de reglementare a practicilor din sectorul privat și în cele din urmă, de îmbunătățirea acestora. Interesul trebuie menținut pentru a spori înțelegerea și impactul reformelor recente, pentru a le completa și, și mai important, pentru a le face să fie aplicabile.

În acest scop, trebuie acordată prioritate domeniilor cheie. Mai întâi, la nivel global, atenția trebuie concentrată asupra implementării și aplicării legilor și reglementărilor existente. Trebuie de asemenea, să se pună un accent deosebit pe implicarea directă a sectorului privat în reformele privind guvernanța corporativă și pe instruirea în domeniul profesiunilor relevante și a activităților cheie, în special contabili, auditori, judecători și membri în Consiliul de Administrație. Reformele, aplicarea lor și eforturile de instruire, precum și inițiativele sectorului privat ar trebui să se orienteze în special asupra a trei probleme dominante și anume: protecția acționarilor minoritari, acordarea de libertăți Consiliilor de Administrație și convergența către Standardele Internaționale de Contabilitate, Audit și Publicare a tuturor datelor cu excepția celor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

1) Creşterea capacităţii autorităţilor de reglementare de a îmbunătăţi implementarea şi aplicarea cadrului de reglementare

Datorită reformelor recente în ceea ce priveşte cadrul juridic şi de reglementare, în acest moment o prioritate foarte importantă este aceea de a asigura punerea sa efectivă în aplicare. Legislaţia şi reglementările în cele mai multe ţări din Europa de Sud-Est au ajuns acum la standarde internaţionale în ceea ce priveşte problematica guvernanţei corporative. Există totuşi o discrepanţă între litera legii, care este satisfăcătoare, şi situaţia de fapt. Cele mai importante îmbunătăţiri pot acum să provină din implementarea şi aplicarea legilor şi reglementărilor existente.

În acest scop, capacitatea şi autoritatea deţinută de organismele de reglementare trebuie să fie sprijinită în special la organismele care reglementează regimul valorilor mobiliare. Într-adevăr în ţările cu un mediu de reglementare nedezvoltat suficient, ca de exemplu economiile în tranziţie, punerea în aplicare a cadrului respectiv e preferabil să se facă prin organismele de reglementare a pieţei. Experienţa ne arată că în aceste situaţii dorinţa organismelor de reglementare de a aplica legi poate fi mai mare decât a judecătorilor. Organismele de reglementare şi în special cele din domeniul valorilor mobiliare ar trebui să dispună de resursele, capacitatea şi autoritatea de a-şi duce la îndeplinire funcţiile adică de a monitoriza comportamentul societăţilor, de a investiga delictele şi de a sancţiona practicile negative. Atunci când este cazul, organismele de reglementare trebuie, de asemenea, să aibă posibilitatea să aplice sancţiuni fără ca deciziile lor să fie în mod automat supuse apelului în sistemul juridic.

Sistemul juridic ar trebui întărit întrucât acesta constituie coloana vertebrală a unui sistem puternic de punere în aplicare a legislaţiei şi deci, o condiţie esenţială pentru un sistem credibil de guvernanţă corporativă. Instanţele ar trebui să dispună de resurse suficiente pentru a-şi îmbunătăţi expertiza şi capacitatea de a rezolva dispute comerciale. Instruirea sistematică a judecătorilor în domeniul comercial şi o specializare mai mare a sistemului juridic ar trebui să fie căi de îmbunătăţire a acestei expertize. Dezvăluirea sistematică a cazurilor şi deciziilor juridice luate în domeniul guvernanţei corporative ar putea, de asemenea, să contribuie la creşterea înţelegerii acestei probleme de către sectorul de afaceri şi să arate acceptarea publică a legislaţiei.

În final, ar trebui dezvoltate, de asemenea, remedii alternative şi mecanisme de redresare, ca de exemplu eforturile colective cu costuri scăzute şi mecanismele profesionale de arbitraj.

2) Creşterea angajării sectorului privat în domeniul reformelor privind guvernanţa corporativă şi facilitarea dezvoltării unei culturi cu privire la aceasta

Este important ca sectorul privat să recunoască pe deplin valoarea unor bune practici de guvernanţă corporativă. Sectorul privat ar trebui să înţeleagă

Scanned with OKEN Scanner

faptul că o bună guvernanţă corporativă nu facilitează numai accesul la capital, ci poate fi şi un instrument de îmbunătăţire a performanţelor respectivelor societăţi. Acesta pune la dispoziţie cercetări mai eficiente şi balanţe de control a procesului de luare a deciziilor, sporind eficienţa Consiliilor de Administraţie şi implicit îmbunătăţind gândirea strategică. În cele din urmă, acesta creşte încrederea investitorilor în societatea respectivă.

Sectorul privat ar trebui să preia conducerea şi să-şi asume responsabilităţile primare privind dezvoltarea unei serii de instrumente şi iniţiative care întreţin o bună cultură de guvernanţă corporativă. Astfel de instrumente şi iniţiative includ înainte de toate elaborarea şi punerea în aplicare a codurilor naţionale de guvernanţa corporativă. Ar putea, de asemenea, să fie iniţiate linii de dezvoltare specifice sau de bune practici, în special în ceea ce priveşte rolul membrilor Consiliului de Administraţie. De asemenea, ar putea fi constituite etape specifice de bună guvernanţă în cadrul burselor de valori. În final, sectorul privat ar trebui să fie un instrument în dezvoltarea programelor relevante de instruire pentru personalul mai important care acţionează domeniul guvernanţei corporative.

Sectorul privat şi în mod special conducătorii de afaceri ar trebui, de asemenea, să joace un rol proeminent în dezbaterea publică a guvernanţei corporative. Aceştia ar trebui să reprezinte o modalitate de verificare a realităţii, prin orientarea discuţiilor şi devenind forţa principală de implementare a reformelor. O implicare activă a sectorului privat ar permite o creştere progresivă a unei bune culturi de guvernanţă corporativă, care este de ajutor la stabilirea unui comportament mai bun şi creşterea sancţiunilor neoficiale pentru neputinţa de a se ridica la nivelul aşteptărilor respective.

Legiuitorii şi organismele de reglementare trebuie, de asemenea, să încerce să nu încarce întreprinderile cu costuri administrative excesive. Înainte de a introduce un nou instrument de reglementare, autorităţile ar trebui să stabilească clar costurile implicate şi dacă nu există cumva instrumente mai eficiente la îndemână. Trebuie să se găsească un echilibru între costuri şi beneficii atunci când se introduc noi prevederi cu scopul de a îmbunătăţi cadrul de guvernanţă corporativă.

3) Organizarea de cursuri de pregătire pentru toate părţile şi profesiunile care sunt foarte importante în elaborarea unor bune practici în domeniul guvernanţei corporative

Trebuie făcut un efort substanţial pentru a instrui tot personalul cheie în domeniul guvernanţei corporative. Aceasta înseamnă în special contabilii şi auditorii, judecătorii, membrii Consiliului de Administraţie şi directorii executivi. O astfel de instruire ar trebui să crească înţelegerea globală a bunelor practici de guvernanţă corporativă. Acest lucru ar fi de ajutor, de asemenea, pentru menţinerea pasului cu schimbările în domeniul juridic şi de reglementare

Scanned with OKEN Scanner

şi ar pune la dispoziţie cunoştinţele necesare pentru aplicarea eficientă a legilor şi reglementărilor. În sfârşit, aceasta ar facilita trecerea la standardele internaţionale.

În acest scop, instituţiile de educaţie în domeniu şi organizaţiile profesionale ar trebui să elaboreze o programă adecvată. Societăţile ar trebui să aloce resursele necesare pentru instruirea directorilor executivi şi a membrilor Consiliului de Administraţie. Organizaţiile profesionale şi autorităţile de reglementare respective ar trebui să se asigure, de asemenea, că auditorii şi contabilii deţin nivelul necesar de cunoştinţe pentru a-şi putea îndeplini sarcinile într-o manieră profesionistă. Organele de conducere ar trebui, de asemenea, să se asigure că judecătorii şi funcţionarii publici implicaţi în guvernanţa corporativă, să dobândească nivelul de cunoştinţe necesar.

Sponsori bilaterali şi internaţionali ar trebui să sprijine acest efort de instruire prin punerea la dispoziţie a cunoştinţelor şi resurselor financiare necesare. Această instruire ar trebui să ajute la atingerea standardelor şi practicilor internaţionale fiind în acelaşi timp adaptate contextului specific şi dificultăţilor ce se întâlnesc în Europa de Sud-Est.

4) Protejarea acţionarilor minoritari împotriva abuzurilor săvârşite de persoanele din interior sau de către acţionarii majoritari

Abuzul împotriva drepturilor acţionarilor minoritari rămâne unul din cele mai grave puncte slabe din cadrul practicilor de guvernanţă corporativă din Europa de Sud-Est. Reformele de reglementare împreună cu eforturile de implementare şi aplicare a acestora ar trebui, de asemenea, să se concentreze asupra unor măsuri şi remedii care să ofere protecţie acţionarilor minoritari împotriva acestui abuz.

Protecţia acţionarilor minoritari necesită punerea efectivă în aplicare a unor proceduri specifice pentru efectuarea de schimbări în legătură cu modificarea poziţiei de control sau tranzacţii ale acţionarilor principali sau asociaţi. Aceste proceduri includ cerinţe stricte privind prezentarea informaţiilor şi aprobarea acestora de către o majoritate a membrilor Consiliului de Administraţie şi/sau de Adunarea Extraordinară a Acţionarilor. Este necesară, de asemenea, iniţierea unor procese de evaluare corecte. La un nivel fundamental, protecţia acţionarilor minoritari se bazează pe îndatoririle membrilor Consiliului de Administraţie privind confidenţialitatea şi independenţa acestora. Datoria acestora de a acţiona în interesul societăţii şi a tuturor acţionarilor acesteia ar trebui să fie clarificată şi ar trebui să existe sancţiuni împotriva nerespectării ei de către membrii Consiliului de Administraţie.

Cu toate acestea, aceste măsuri pot deveni efective, numai dacă monitorizarea şi punerea lor în aplicare de către autorităţile de reglementare este puternic întărită şi numai în cazul în care aceste autorităţi au capacitatea să impună sancţiuni severe privind încălcările respective.

Scanned with OKEN Scanner

5) Consilii de Administraţie întărite

Consiliile de Administraţie se află în centrul sistemului de guvernanţă a unei societăţi, pentru că acestea reprezintă legătura dintre acţionari şi directorii executivi. În Europa de Sud - Est, Consiliile de Administraţie, adesea nu joacă un rol strategic, iar funcţia lor nu este clar delimitată de conducerea societăţii, membrii acestora fiind lipsiţi de independenţă din cauza acţionarilor majoritari sau a persoanelor din interior. Aceste neajunsuri au avut consecinţe importante în privinţa abuzurilor săvârşite asupra drepturilor acţionarilor minoritari şi a dezvăluirilor nepermise.

Consiliile de Administraţie din ţările Europei de Sud-Est ar trebui să fie întărite în ceea ce priveşte autoritatea, resursele şi responsabilităţile lor pentru a-şi putea juca cât mai bine rolul important pe care îl au în stabilirea strategiei societăţii, controlul conducerii, monitorizarea conflictelor de interese şi în general, protejarea drepturilor acţionarilor minoritari. Acestea ar trebui, de asemenea, să-şi respecte responsabilităţile în ceea ce priveşte prezentarea informaţiilor.

În acest scop, membrii Consiliului de Administraţie ar trebui mai întâi să-şi înţeleagă mai bine funcţiile şi îndatoririle. Loialitatea lor faţă de societate şi faţă de toţi acţionarii acesteia ar trebui scoasă în evidenţă în mod special. Structura Consiliului ar trebui după aceea, să fie modificată prin existenţa unui număr crescut de directori independenţi şi prin înfiinţarea de comitete specializate care să ajute Consiliile respective să-şi îndeplinească funcţiile principale. În sfârşit, Consiliile ar trebui să aibă la dispoziţie mijloacele şi resursele necesare pentru îndeplinirea acestor funcţii, în ceea ce priveşte accesul la informaţii, remuneraţia şi instruirea necesară.

6) Menţinerea evoluţiei către o aderare la standardele şi practicile internaţionale în ceea ce priveşte contabilitatea, auditul şi prezentarea informaţiilor fără caracter financiar

Atingerea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) ar trebui să fie o ţintă pentru că acesta este un pas indispensabil către asigurarea faptului că informaţiile financiare oferite de societăţile din Europa de Sud-Est vor fi de o calitate adecvată, credibile şi comparabile cu ale celorlalte ţări.

Atingerea acestor standarde va necesita eforturi deosebite din partea societăţilor, precum şi din partea organismelor profesionale din domeniul contabilităţii şi auditului. Acest efort ar trebui să fie sprijinit politic la cel mai înalt nivel, atât pe plan naţional, cât şi regional. Ar trebui, de asemenea, să fie sprijinit şi financiar prin donatori bilaterali şi internaţionali de asistenţă tehnică.

7.5. Drepturile acţionarilor şi tratamentul echitabil

Privatizarea ar trebui să fie accelerată şi continuată astfel încât să contribuie la crearea de pieţe competitive şi să aibă în vedere îmbunătăţirea

Scanned with OKEN Scanner

guvernanței corporative, atât în firmele de stat, cât și în cele recent privatizate. După ani întregi de reformă și numeroase programe de privatizare, întreprinderile de stat încă domină un mare număr de sectoare industriale din regiunea Europei de Sud-Est, unde a existat o reformă neînsemnată a guvernanței corporative în cadrul firmelor de stat ca parte a restructurării premergătoare privatizării. În plus, experiența din alte țări în tranziție arată că privatizarea poate duce la probleme semnificative în ceea ce privește guvernanța corporativă. **Strategiile cuprinzătoare și eficiente de privatizare ar trebui să ia, de asemenea, în calcul o bună guvernanță corporativă, atât ca un mijloc, cât și ca obiectiv, începând cu restructurarea premergătoare privatizării.**

În primul rând, procesul de privatizare ar trebui să încerce, să îmbunătățească practicile de guvernanță corporativă la societățile care urmează să fie privatizate, întrucât acest lucru ar facilita plasamentele, și să asigure o mai bună evaluare și un acces mai mare la capital pentru aceste societăți. Niște pași foarte importanți pentru îmbunătățirea *ex ante* a practicilor de guvernanță corporativă, ar fi normalizarea statutului societății ca societate comercială aflată sub același regim de funcționare ca și celelalte societăți comerciale, transferul controlului de la organismele politice la Consilii de Administrație profesionale și cu obiective comerciale, instituirea unei compensări de realizare a unor îmbunătățiri combinată cu standarde ridicate de conducere.

În al doilea rând, o bună strategie de privatizare ar trebui să încerce să îmbunătățească guvernanța corporativă *ex post* prin facilitarea apariției unor structuri de proprietate favorabile unei bune guvernanțe corporative pentru firmele nou privatizate. Privatizarea ar trebui să acorde acționarilor privați o cotă de capital suficientă care să permită o funcționare eficientă a mecanismelor de control aflate la îndemâna acestora. O proprietate prea dispersată a întreprinderilor mici și mijlocii poate fi sursa unor dificultăți deosebite pentru guvernanța corporativă.

În cazurile în care statul rămâne acționar, ceilalți acționari ar trebui să fie protejați în mod special împotriva abuzului.

Statul va rămâne un acționar important și proprietarul unor active comerciale pentru mulți ani, în toate țările din Europa de Sud-Est, mai ales în sectorul infrastructurii și utilităților. O guvernanță corporativă eficientă a acestor active este de aceea, esențială, pentru o bună performanță economică generală a acestor țări. În cazurile în care statul rămâne acționar, acesta ar trebui să-și exercite rolul cu multă prudență. Ar trebui să respecte în special drepturile celorlalți acționari și să nu abuzeze nici de poziția sa dominantă în structurile de proprietate nici de puterea de reglementare. În acest sens, este important să existe o separare clară între proprietatea statului și funcțiile sale de reglementare, și statul să promoveze practici de bună guvernanță corporativă, atât ca proprietar,

Scanned with OKEN Scanner

cât şi ca factor de reglementare. **O înregistrare sigură şi independentă a acţiunilor ar trebui să fie garantată pentru toate societăţile care depăşesc o anumită mărime minimă, nu numai pentru societăţile cotate la bursele de valori.** Înregistrarea proprietăţii este destul de satisfăcătoare pentru societăţile cotate la bursă, în cele mai multe ţări din Europa de Sud-Est, datorită organizării recente a societăţilor depozitare care oferă atât servicii de înregistrare cât şi de depozitare şi care sunt adesea integrate în sistemele de compensare şi decontare. Aceste societăţi de depozitare funcţionează satisfăcător dar nu acoperă întotdeauna toate societăţile cotate la bursă. Situaţia este mai diferită în ceea ce priveşte societăţile care nu sunt cotate la bursă, dar care au un număr semnificativ de acţionari. Aceştia nu sunt întotdeauna obligaţi să cedeze înregistrarea proprietăţii către o societate independentă de registru.

Înregistrarea sigură a proprietăţii reprezintă baza protejării drepturilor investitorilor având în vedere că acţionarii sunt obligaţi să-şi dovedească proprietatea pentru a-şi exercita drepturile. De exemplu, atât informaţii cu privire la proprietate cât şi dovedirea acestora sunt necesare atunci când intenţia acţionarului necesită gruparea unei cote minime de capital, cum ar fi în cazul convocării unei adunări extraordinare, introducerii unui punct pe agenda de discuţii sau iniţierii unei acţiuni colective.

Înregistrările independente ar trebui să fie extinse dincolo de nivelurile actuale existente în cele mai multe ţări din Europa de Sud-Est, în primul rând, înregistrarea independentă ar trebui să acopere toate societăţile cotate fără excepţie. Cerinţele pentru cotarea la bursă ar trebui să facă acest lucru să fie strict obligatoriu, iar organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare ar trebui să pună efectiv în aplicare cerinţa. Reglementările ar trebui, de asemenea, să ceară în mod clar ca toate societăţile să deţină un registru al acţionarilor şi ca societăţile cu acţionariat extins care depăşesc mărimea minimă să transfere acest registru către societăţi de registru independente. Dimensiunea respectivă a societăţii ar putea fi în funcţie de activele deţinute şi numărul de acţionari, fiind decisă în funcţie de conjunctura naţională. Pentru ţările unde există deja o societate depozitară care îşi asumă înregistrarea proprietăţii societăţilor cotate, capacitatea acesteia ar trebui să fie extinsă în mod corespunzător.

Atât reglementările cât şi monitorizarea societăţilor de registru ar trebui să fie responsabilitatea organismelor de reglementare în domeniul valorilor mobiliare. Aceste reglementări ar trebui să aibă în primul rând scopul de a evita abuzurile în procesul de înregistrare, asigurând astfel independenţa societăţilor de registru. Organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare, de asemenea, ar trebui să pună în mod clar în aplicare dreptul acţionarilor de a obţine dovada proprietăţii de la societăţile de registru, fără a achita costuri suplimentare sau a urma proceduri greoaie. O societate depozitară

Scanned with OKEN Scanner

pare a fi o soluție eficientă în cele mai multe țări din Europa de Sud-Est, având în vedere dimensiunile acestor piețe. Totuși, introducerea unei competiții în oferirea acestui serviciu, poate fi superioară unei situații de monopol. Oricare ar fi alegerea făcută în ceea ce privește structura activității, societățile de registru ar trebui să fie strict reglementate având în vedere că acestea oferă informații care sunt publice.

Pe de alta parte, **libera transferabilitate a acțiunilor ar trebui să fie garantată societăților pe acțiuni.** Libera transferabilitate a acțiunilor este de obicei garantată pentru societățile pe acțiuni sau pentru societățile cotate ca parte a cerințelor pentru cotarea la bursă. Totuși, există încă excepții importante în unele țări din Europa de Sud-Est unde restricțiile privind transferabilitatea pot să fie incluse în statutul societăților respective, sau directorii pot să restrângă transferabilitatea acțiunilor angajaților societății, prin contracte abuzive. Astfel, transferabilitatea acțiunilor poate fi restrânsă în mod semnificativ *de facto* aceasta rămânând o zonă de potențiale abuzuri.

Legislația nu ar trebui să dea societăților pe acțiuni posibilitatea să limiteze libera transferabilitate a acțiunilor acestora prin dreptul la refuz sau prin prevederi incluse în statutul societăților respective. În plus, acțiunile nu ar trebui să fie supuse unor restricții unilaterale privind transferul, impuse fără acordul acționarului. Acest lucru este valabil pentru orice societate pe acțiuni cu un acționariat larg, dar și mal mult pentru societățile cotate. Pentru acestea din urmă, cerințele pentru cotarea la bursă ar trebui să împiedice în mod clar astfel de limite privind transferabilitatea acțiunilor. Toate transferurile de valori mobiliare ar trebui înregistrate în registrele de acțiuni ale societăților.

Participarea acționarilor la Adunările Generale ale Acționarilor ar trebui să fie încurajată. În acest scop, procedurile pentru convocarea Adunărilor Generale ale Acționarilor ar trebui să fie mai riguroase și să ofere tuturor acționarilor informații suficiente, relevante și în timp util privind problemele înscrise pe agendă.

Dreptul acționarilor de a participa și de a vota la Adunările Generale ale Acționarilor este garantat în mod formal în toate țările din Europa de Sud-Est. Totuși capacitatea acestora de a influența în mod efectiv procesul decizional este mult mai mică. Împiedicarea lor să participe la Adunările Generale ale Acționarilor a fost o practică răspândită în unele țări din Europa de Sud-Est, de obicei prin intermediul unor obstacole practice ca de exemplu, anunțarea târzie sau limitată a adunărilor respective sau alegerea unui loc de desfășurare îndepărtat. Modificările legislative sau de reglementare au îmbunătățit în ultimul timp situația existentă în unele țări din Europa de Sud-Est. Cu toate acestea, în plus față de lipsa de motivație a acționarilor, capacitatea lor efectivă de a participa la procesul decizional este încă împiedicată de lipsa de informații. În cazul în care agenda întâlnirii este transmisă acționarilor din timp, adeseori

Scanned with OKEN Scanner

aceasta este foarte vagă şi generală. Nu există întotdeauna prevederi care să dea posibilitatea acţionarilor să adauge puncte de discuţie pe agenda respectivă. În plus, în cele mai multe ţări, informaţiile mai consistente privind probleme înscrise pe agendă sunt insuficiente, în special în ceea ce priveşte tranzacţiile majore sau schimbările care urmează să fie aprobate în structura capitalului. Toate aceste practici au împiedicat acţionarii să participe la luarea deciziilor importante pentru societate, lucru care era unul dintre drepturile lor fundamentale.

Societăţile ar trebui să înţeleagă faptul că Adunările Generale ale Acţionarilor reprezintă un instrument esenţial pentru clădirea încrederii acţionariatului în privinţa unor chestiuni de o importanţă fundamentală pentru societate. Chiar dacă acţionarii aflaţi într-o poziţie de control pot fi în cele din urmă în poziţia de a decide asupra tuturor problemelor de pe agendă, Adunarea Generală a Acţionarilor constituie o experienţă utilă pentru conducere şi pentru membrii Consiliului de Administraţie care se expun scrutinului public. Sesiunea de întrebări şi răspunsuri în cadrul Adunării Generale este esenţială în acest scop. Adunările Generale ale Acţionarilor, pot contribui astfel, la reducerea abuzurilor asupra acţionarilor minoritari având în vedere că directorii şi membrii Consiliului de Administraţie trebuie să prezinte performanţele societăţii, strategia şi politicile acesteia.

Acţionarii ar trebui să primească sau să aibă acces la informaţii substanţiale, relevante şi de încredere privind punctele de pe agenda de lucru, înaintea Adunării Generale a Acţionarilor. Aceştia ar trebui, de asemenea, să primească procese verbale corecte şi rapoarte privind aceste întâlniri într-un interval de timp rezonabil şi la costuri reduse. Societăţile ar trebui să ofere aceste informaţii, atât prin intermediul mass-mediei, cât şi prin deschiderea unei paginii proprii de internet.

În sfârşit, organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare ar trebui să deţină şi să folosească propria autoritate pentru a monitoriza în mod activ sau a investiga felul în care societăţile cotate respectă efectiv aceste proceduri privind Adunările Generale ale Acţionarilor. În cazul în care anumite proceduri au fost încălcate în mod evident, ar trebui să existe o posibilitate ca deciziile luate de Adunarea respectivă să fie anulate.

În acelaşi timp cu restul condiţiilor, trebuie avut în vedere ca **societăţile ar trebui să nu aibă posibilitatea să creeze proceduri care-i împiedică pe acţionari să voteze şi ar trebui să pună la dispoziţie proceduri efective şi sigure pentru votul *în absentia* ca şi pentru votul prin procură.**

Persoanele din cadrul societăţii şi acţionarii majoritari, adesea, nu au nevoie de acordul acţionarilor minoritari pentru a aproba anumite decizii, având în vedere concentrarea proprietăţii. Cu toate acestea, au existat anumite cazuri când societăţile i-au împiedicat pe acţionari să voteze prin anumite manevre

Scanned with OKEN Scanner

abuzive de procedură, ca de exemplu, prin includerea unei taxe sau a cerinței privind prezența fizică a acționarilor respectivi. În plus, dacă teoretic dreptul de vot *în absentia* este garantat, folosirea curentă votului prin procură este limitată *de facto* în cele mai multe țări din Europa de Sud-Est. Acest lucru se datorează prevederilor practice restrictive referitoare la acest vot, de exemplu cerința de a fi prezentate documente care sunt atât dificil și costisitor de obținut, ca de exemplu documentele legalizate care să certifice proprietatea și conținutul efectiv al procurii respective.

Posibilitatea de a vota în Adunările Generale ale Acționarilor reprezintă un drept fundamental al acționarilor care nu ar trebui încălcat, având în vedere că acesta este primul și cel mai important mod de a controla Consiliul de Administrație. În cazul în care structura acționariatului este dispersată, acționarii individuali nu pot întotdeauna sau nu au interesul de a participa personal la Adunarea Generală, dar participarea lor efectivă ar trebui facilitată prin proceduri de vot *în absentia* sau prin procură. După cum a arătat experiența unor țări din Europa de Sud-Est, este deosebit de relevant pentru societățile care doresc să atragă investitori străini instituționali, să faciliteze votarea de acest fel, având în vedere că investitorilor instituționali li se cere din ce în ce mai mult să voteze și să-și facă publice politicile de vot.

În multe țări din Europa de Sud-Est, structura proprietății derivă din procesul de privatizare. Cei mai mulți acționari individuali au primit cota lor de capital în cadrul privatizării în masă, adică fără a plăti pentru aceasta. Ei nu sunt considerați de aceea investitori„adevărați" de către conducere și nu sunt tratați ca atare. O schimbare substanțială în atitudine este încă necesară, pentru a crea o cultură echitabilă în acest domeniu. În acest sens, **acționarii pot avea de câștigat în cazul în care societățile cu acționariat larg stabilesc un birou de relații cu investitorii.**

Societățile ar putea să îmbunătățească relația lor cu acționarii prin înființarea de departamente specializate de relații cu investitorii, chiar și atunci când acest lucru nu este cerut prin nici un fel de lege sau reglementări. Aceste departamente ar ajuta la crearea unei considerații mai mari pentru interesele acționarilor în cadrul societății și la stabilirea unei comunicări mai frecvente între acționari și conducerea societății, nu numai în preajma Adunărilor Generale ale Acționarilor. Aceste departamente ar fi probabil un mod important de a încuraja o participare la întâlniri a unor acționari cât mai bine informați. Aceste departamente de relații cu investitorii nu ar trebui să devină numai un mecanism promoțional și nu ar trebui să fie percepute ca o înlocuire a obligațiilor statutare în ceea ce privește prezentarea și diseminarea informațiilor despre societate.

Investitorii instituționali pot juca un rol important în monitorizarea și îmbunătățirea practicilor de guvernanță corporativă a societăților în care au investit. Acest lucru este valabil în special în cazul economiilor în tranziție,

Scanned with OKEN Scanner

unde privatizarea bazată pe cupoane a creat mulţi acţionari care deţin o cotă individuală prea mică pentru a garanta o monitorizare activă. Cele mai multe din ţările din Europa de Sud-Est au anumiţi investitori instituţionali, inclusiv fonduri de privatizare oficiale (sau echivalentul acestora), fonduri sprijinite de BERD, IFC, etc. şi câteva fonduri de investiţii private. În plus, fondurile de pensii oficiale au un mare potenţial de a se transforma în mari investitori naţionali în decursul deceniilor viitoare. S-au ridicat întrebări, de asemenea, în legătură cu responsabilitatea şi transparenţa unora dintre aceste fonduri, limitându-se în continuare dezvoltarea acestora Totuşi, investitorii instituţionali joacă încă un rol mic pe pieţele de capital şi adesea nu sunt nişte investitori activi. **Astfel, cu scopul de a proteja interesele investitorilor şi beneficiarilor săi, investitorii instituţionali ar trebui să fie încurajaţi să urmărească drepturile acţionarilor lor într-un mod activ şi cât mai bine informat.**

Investitorii instituţionali în ţările din Europa de Sud-Est ar putea să contribuie la îmbunătăţirea guvernanţei şi deci să revină la societăţile din portofoliu prin implicarea lor mai activă ca acţionari. În acelaşi timp, asigurarea integrităţii investitorilor instituţionali ar trebui să constituie cea mai înaltă prioritate, întâi de toate pentru a-i proteja pe investitorii şi beneficiarii acestora, iar în al doilea rând pentru a încuraja creşterea lor şi în procesul general de dezvoltare a pieţelor de capital.

De asemenea, **ar trebui încurajată participarea cât mai bine informată a investitorilor individuali şi a asociaţiilor acestora.** Până în prezent, participarea acţionarilor prin intermediul investitorilor individuali a rămas limitată în cele mai multe ţări din Europa de Sud-Est, chiar dacă aceasta este o condiţie importantă pentru îmbunătăţirea practicilor de guvernanţă corporativă. Totuşi, anumite ţări au deja asociaţii active ale acţionarilor care s-au aflat în fruntea dezbaterilor privind guvernanţa corporativă şi reformele legislative.

Pentru ca acţionarii să fie încurajaţi în acţiunile lor, **dividendele ar trebui să fie plătite într-o perioadă rezonabilă de timp şi ar trebui să existe reguli clare privind-i pe cei care au dreptul la astfel de dividende.** Majoritatea societăţilor mari şi cotate la bursă nu au distribuit dividende în ultimii câţiva ani. Atunci când distribuirea dividendelor este aprobată de către Adunarea Generală a Acţionarilor, acestea sunt adesea plătite cu mare întârziere, lucru care poate fi deosebit de îngrijorător într-un mediu în care există inflaţie. În sfârşit, anunţurile privitoare la plata dividendelor nu specifică întotdeauna cine are dreptul să le primească sau prin ce proceduri anume.

Cazurile frecvente de diluare a participaţiilor minoritare au declanşat o puternică dezbatere publică în câteva ţări din Europa de Sud-Est. Aceste cazuri de diluare au apărut mai ales în timpul sau ca urmare a unor privatizări contra numerar, efectuate către investitori strategici şi care în ciuda prevederilor juridice sau a reglementărilor au acordat drepturi de preempţiune acţionarilor

Scanned with OKEN Scanner

existenţi. Recent au fost făcute încercări pentru a îmbunătăţi prevederile legale care să protejeze investitorii minoritari de acest tip de diluare. Dar aspectele tehnice ale creşterilor de capital. ca de exemplu procesele de evaluare sau posibilitatea de aport în natură lasă încă foarte mult loc pentru abuzuri. În acest sens, **schimbările în structura capitalului social trebuie să fie făcute într-o manieră care să asigure un tratament echitabil al acţionarilor prin respectarea drepturilor de preempţiune în cazul unor noi emisiuni.** În plus, orice schimbări semnificative în structura capitalului social ar trebui să fie aprobate de către Adunarea Generală a Acţionarilor, cu respectarea procedurilor uzuale pentru aceste întâlniri, în special în ceea ce priveşte anunţarea lor şi votul.

Procedurile specifice şi prestabilite care garantează tratamentul echitabil al acţionarilor ar trebui să fie respectate dacă se produc schimbări în structura de control. Pieţele pentru controlul corporativ au fost aproape inexistente datorită concentrării structurilor de putere, lichidităţii scăzute a pieţelor şi a nivelului scăzut al fluctuaţiei valutare. Totuşi, aceste pieţe se vor dezvolta probabil în anii următori în cadrul fazei post-privatizare de realocare de capital şi restructurare. Nu toate ţările au reglementări de preluare bine definite sau care să fi fost testate.

O atenţie specială ar trebui acordată efectuării unei evaluări corecte şi transparente pentru procedurile de atragere, tranzacţiile majore sau cu părţile afiliate. Stabilirea preţului pentru noi emisiuni ar trebui făcută cu deosebită grijă, având în vedere că preţul pieţei poate să nu fie întotdeauna cel mai potrivit pentru a reprezenta valoarea acţiunilor respective într-o economie în tranziţie. Valorile nominale, adesea, nu au nici o relevanţă în ceea ce priveşte valoarea corectă la care acţiunile ar trebui emise. Când pieţele de valori sunt subdezvoltate şi suferă de o lichiditate scăzută, acestea adesea nu pot fi considerate suficient de eficiente pentru a oferi o evaluare corectă a preţului. Problema preţului este, de asemenea, una critică în cazul tranzacţiilor majore sau cu părţile afiliate, având în vedere că evaluarea activelor poate fi una foarte complexă în climatul tranziţiei, acesta fiind cel mai clar drum către abuzuri.

Persoanele independente care subscriu au în general o atitudine critică faţă de preţul stabilit pentru o nouă emisiune. Este important, pentru organismul de reglementare în domeniul valorilor mobiliare sau organizaţiile respective de auto-reglementare, să verifice contractele de compensare pentru subscriere pentru a se asigura ca respectiva compensaţie nu este excesivă şi că nu va avea repercusiuni asupra independenţei acţionarului respectiv.

Mecanismele de monitorizare şi control ar trebui stabilite şi întărite pentru a preveni tranzacţiile abuzive cu părţile afiliate, precum şi orice situaţii care duc la conflicte de interese. Punerea în aplicare ar trebui să fie puternic îmbunătăţită, în special prin crearea de remedii civile private

Scanned with OKEN Scanner

şi stabilirea unei răspunderi penale efective pentru directorii executivi şi membrii Consiliului de Administraţie care nu-şi dezvăluie interesele. Tranzacţiile abuzive cu părţile afiliate au fost unul dintre cele mai răspândite şi serioase abuzuri săvârşite împotriva drepturilor acţionarilor din ţările Europei de Sud-Est. Acest lucru derivă din numeroase carenţe ale cadrului juridic şi de reglementare, precum şi dintr-o slabă punere în aplicare a prevederilor respective, când acestea există. În ceea ce priveşte prima situaţie, cadrul juridic şi de reglementare nu prevede întotdeauna o definire clară şi pertinentă a acestor tranzacţii, sau nu prevede proceduri clare pentru aprobarea acestui tip de tranzacţii. În ceea ce priveşte cea de-a doua situaţie, legea nu prevede întotdeauna sancţiuni credibile pentru nedezvăluirea interesului personal. Într-adevăr, cel mai serios obstacol de fond privind tratamentul echitabil al drepturilor acţionarilor în cazul tranzacţiilor abuzive este lipsa informaţiilor referitoare la tranzacţiile respective şi la existenţa efectivă a unor conflicte de interese.

Tranzacţiile bazate pe informaţii personale ar trebui să fie interzise prin lege sau prin reglementări privind valorile mobiliare, iar monitorizarea şi pedepsirea acestor practici abuzive ar trebui întărită. În cadrul pieţelor financiare din Europa de Sud-Est au loc frecvente cazuri de manipulare a pieţei, datorită tranzacţiilor bazate pe informaţii personale confidenţiale. Aceste practici abuzive încalcă principiul tratamentului echitabil al acţionarilor. În plus, acestea împiedică o transparenţă totală a pieţei ducând la lezarea integrităţii pieţelor financiare şi a încrederii publice în valorile mobiliare. Atunci când este necesar, legislaţia sau reglementările privind valorile mobiliare ar trebui să fie completate, în aşa fel încât să împiedice tranzacţiile bazate pe informaţii personale sau manipularea pieţei[44] . Orice persoană aflată în posesia unor informaţii confidenţiale ar trebui să evite tranzacţionarea acţiunilor respective. Acest lucru este valabil în primul rând pentru directorii şi membrii Consiliului de Administraţie, dar şi pentru orice persoană care are acces la informaţii specifice prin exercitarea îndatoririlor de serviciu, ca de exemplu auditorii sau experţii din cadrul organismelor de reglementare[45] , precum şi orice persoană care a fost informată de către persoane avizate din cadrul societăţii. Aceştia ar trebui să evite tranzacţionarea atât directă cât şi

---

[44] referire la directiva Uniunii Europene privind abuzurile de piaţă, „Directiva Parlamentului European şi a Consiliului European cu privire la tranzacţiile bazate pe informaţii personale şi manipularea pieţei".

[45] Totuşi, acest lucru nu împiedică societăţile să-şi tranzacţioneze propriile acţiuni, în cadrul programelor de răscumpărare sau a operaţiunilor de stabilizare. Pentru a evita manipularea pieţei, aceste operaţiuni ar trebui să fie transparente şi delimitate ca volum. În plus, acestea ar trebui să fie restricţionate în anumite perioade, mai ales înainte de publicarea situaţiilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

indirectă pe cont propriu sau pentru terți. Organismele de reglementare ar trebui să monitorizeze mai riguros tranzacțiile bazate pe informații personale și manipularea pieței. În acest scop, acestea ar trebui să supravegheze în mod activ piața și să ancheteze în mod efectiv tranzacțiile suspecte.

7.6. Terțe părți și rolul acestora

Într-o economie de piață o societate are legături, atât implicite cât și explicite, cu terțe părți, care la un moment dat pot avea interese și pot fi în poziția de a influența obiectivele societății, precum și operațiunile acesteia. Aceste terțe părți sunt denumite **„părți interesate"**. Relația dintre o societate și părțile interesate este complexă, și numai în privința unora dintre aspecte este definită specific de legislație, dar de cele mai multe ori este mai bine să se ceară societăților să ia în considerare o gamă mai largă de interese decât ale acționarilor.

Rolul părților interesate în crearea de valori este din ce în ce mai mult recunoscut. Ca persoane care pun la dispoziție resurse, angajații, creditorii, investitorii și furnizorii, contribuie cu toții la succesul societății respective. Protejarea drepturilor părților interesate și crearea unor relații cu acestea, care să încurajeze crearea de valori, este acum un lucru acceptat ca fiind adesea legat de performanțele societății și care vine astfel în beneficiul acționarilor. În sfârșit, părțile interesate ar putea fi considerate ca o parte efectivă a sistemului de monitorizare pentru limitarea puterii excesive de conducere a societăților. Pe această bază, principiile OCDE declară că „este în interesul pe termen lung al societăților să promoveze o cooperare între părțile interesate, care să conducă la crearea de valori".

În special, capitalul uman devine o sursă majoră de avantaje competitive pentru societățile din numeroase sectoare de activitate ale economiei. În multe cazuri, angajații și cunoștințele acestora constituie cele mai valoroase active ale societăților. Diferite modalități au fost create pentru a proteja și a întări drepturile angajaților în diferite contexte politice și istorice, precum și legislative. Modalitatea principală a fost prin intermediul sindicatelor. O atenție din ce în ce mai mare se dă acum însă, mecanismelor complementare, ca de exemplu, participarea la profit sau la capital, precum și participarea directă a angajaților la conducerea societăților ca o modalitate de îmbunătățire a procesului de creare de valori.

Problema implicării angajaților în administrarea societăților este totuși mai complexă în contextul tranziției în Europa de Sud-Est decât în cazul țărilor membre OCDE. Mai întâi de toate, moștenirea sistemului socialist anterior, a minimalizat rolul angajaților și proprietarilor societăților. Acesta este cazul, în special, în țările din fosta Iugoslavie cu sistemul lor de autoadministrare. În

Scanned with OKEN Scanner

sistemul anterior, muncitorii erau atât proprietari, cât şi angajaţi ai societăţilor lor. În această dublă calitate, ei aveau teoretic anumite drepturi chiar dacă în realitate lucrurile erau cu mult diferite. În ceea ce priveşte drepturile acordate angajaţilor lor, firmele din Europa de Sud-Est au intrat în perioada de tranziţie cu obligaţii sociale deosebit de mari. În plus, privatizările au dus la distribuirea unei părţi semnificative din capitalul societăţilor către angajaţii acestora, dar angajaţii nu sunt pe deplin conştienţi de drepturile pe care le deţin ca acţionari. În cazul în care aveau aceste drepturi, erau folosite pentru a-şi proteja poziţia ca angajaţi într-un mediu în care chiar şi unele drepturi de bază, cum ar fi primirea salariilor, puteau să nu fie respectate. Unul dintre obiectivele tranziţiei este acela de a transforma întreprinderile, din unităţi sociale asupra cărora planau cereri neclare din partea numeroaselor părţi interesate, în entităţi producătoare de profit, bazate pe drepturi clare de proprietate şi structuri de guvernanţă corporativă. Astfel, este esenţial, ca un prim pas, să se facă o distincţie clară între rolurile şi drepturile părţilor interesate şi cele ale acţionarilor.

Rolul părţilor interesate ar trebui, de asemenea, să fie luat în considerare acordând importanţa cuvenită stadiului de dezvoltare sau dificultăţilor specifice perioadei de tranziţie. Acest lucru este şi mai important având în vedere marile restructurări ce vor trebui efectuate în toate ţările din Europa de Sud-Est, care vor include cel mai probabil concedieri semnificative. Acordarea angajaţilor de drepturi de decizie excesive, ca părţi interesate ar putea să blocheze procesul de restructurare.

Drepturile părţilor interesate sunt bazate pe diferite acte de lege legate de multiple domenii ale reformelor economice din Europa de Sud-Est. Angajaţii capătă drepturile lor de părţi interesate, mai ales prin legile sindicale şi abia apoi prin noua legislaţie privind societăţile comerciale. Drepturile creditorilor sunt definite prim multe legi şi reglementări diferite care includ de obicei legea bancară, legea societăţilor comerciale, legea obligaţiunilor, legea ipotecării şi, în cele din urmă, legea falimentului bancar. Un număr semnificativ din aceste acte de lege se află în cursul unor reforme substanţiale în cele mai multe ţări din Europa de Sud-Est. Unele elemente fundamentale ale cadrului juridic, în special codurile muncii, nu au fost încă revizuite în unele ţări sau vor fi complet restructurate în următorii ani. În concluzie, **drepturile părţilor interesate ar trebui să fie clarificate, iar legiuitorii ar trebui să se asigure că diferitele legi şi acte de reglementare care privesc drepturile părţilor interesate, sunt coerente.** Consiliile de Administraţie şi directorii din ţările Europei de Sud-Est nu sunt întotdeauna pe deplin conştienţi de drepturile părţilor interesate, iar unele societăţi chiar nu înţeleg importanţa relaţiei cu aceştia pentru stabilirea unor societăţi viabile şi competitive. Acest lucru este valabil în privinţa angajaţilor şi a creditorilor, dar poate chiar într-o măsură mai mare în privinţa părţilor interesate, care au un efect mai puţin imediat sau direct asupra afacerilor. Totuşi, societăţile care doresc să supravieţuiască în perioada de tranziţie şi au o strategie

Scanned with OKEN Scanner

de dezvoltare, ar trebui să recunoască legătura dintre politica față de părțile interesate și profitabilitate. Acestea ar trebui să fie conștiente de impactul pe care o politică activă față de părțile interesate îl poate avea asupra obiectivelor strategice pe termen lung ale societății și a reputației acesteia față de investitorii, care iau din ce în ce mai mult în considerație problemele legate de părțile interesate atunci când iau decizii investiționale. Ar trebui, de asemenea, să fie luate în considerare riscurile unui potențial litigiu legat de probleme ce privesc părțile interesate.

Oricare ar fi cerințele juridice, societățile ar trebui să stabilească o comunicare eficientă cu angajații și părțile interesate, în problemele care le afectează direct. Drepturile legale ale angajaților de a participa la administrarea societăților lor variază în mod semnificativ în rândul țărilor din Europa de Sud-Est. Ca în multe alte țări în tranziție, aceste drepturi au dispărut în general din cauza reformelor. În unele țări, angajații nu au dreptul să participe în procesul de luare a deciziilor privitoare la societatea lor, în timp ce în alte țări, teoretic, consilii ale lucrătorilor și-au păstrat dreptul de a participa la procesul de luare a deciziilor în anumite situații specifice. În sfârșit, în cele mai multe țări, angajații încă au dreptul să fie informați și chiar consultați în legătură cu deciziile majore. Dar practic, puterea reală a consiliilor lucrătorilor este foarte restrânsă, în timp ce dreptul de a fi consultat sau chiar informat despre deciziile majore adesea nu este respectat. Informarea continuă a angajaților în legătură cu probleme care ar putea să-i afecteze semnificativ, ar putea să ajute foarte mult la stabilirea unui sentiment că urmăresc obiective comune. În plus, aceasta ar putea să prevină potențiale conflicte și să ajute la rezolvarea înțeleaptă a acestora. Oricare ar fi drepturile acordate în mod explicit prin lege, societățile ar trebui să informeze angajații, precum și celelalte părți asociate, în situațiile importante. Totuși, informarea angajaților nu implică sistematic consultarea sau implicarea lor sau a reprezentanților lor în procesul de luare a deciziilor. În contextul țărilor din Europa de Sud-Est, o distincție clară ar trebui făcută între cele trei nivele de implicare (informare, consultare, participare la decizii), cu scopul de a se rupe în mod clar de experiențele trecute. Dacă procedurile specifice de implicare a angajaților nu sunt prevăzute prin lege, acestea ar putea fi prevăzute de către societăți în mod voluntar, pentru anumite decizii relevante și bine definite. Aceste decizii ar trebui să se refere la angajați și deciziile la care angajații sau reprezentanții acestora pot contribui în modul cel mai eficient.

Prezentarea informațiilor în sine nu reprezintă o garanție a unor relații cu părțile interesate, care să încurajeze crearea de valori. Acestea reprezintă însă o dorință de a opera mai transparent, și deci, ajută la crearea încrederii. Prin demonstrarea implicării lor în preluarea drepturilor părților interesate, societățile ar putea să-și îmbunătățească reputația, și deci, să le crească fondul comercial, deci capacitatea de a genera surplus prin aprecierea pozitivă pe care publicul o

Scanned with OKEN Scanner

are referitor la societatea respectivă şi produsele acesteia. **Societăţile ar trebui să comunice cu investitorii şi cu publicul larg pe tema politicilor lor adoptate faţă de părţile interesate**, cu scopul de a beneficia ulterior din respectarea efectivă a drepturilor părţilor interesate şi politicile adoptate voluntar în acest sens. Ele ar trebui de asemenea, să ofere informaţii credibile referitoare la punerea în aplicare a acestor politici. Societăţile ar putea urmări diferitele linii directoare elaborate în ultimii ani privind prezentarea responsabilităţii sociale. Societăţile ar putea să-şi întărească ulterior credibilitatea prin auditarea independentă a rapoartelor părţilor interesate. Această evaluare ar trebui să se concentreze în special pe punerea în aplicare şi verificarea integrităţii sistemelor de raportare. Pe lângă întâlnirea credibilităţii, o astfel de evaluare ar oferi conducerii şi Consiliului de Administraţie informaţii utile privind punerea efectivă în aplicare a politicilor societăţii, precum şi posibile recomandări pentru obţinerea de îmbunătăţiri în acest sens.

Pe de altă parte, **angajaţii ar trebui să aibă acces la mecanisme efective de îndreptare a situaţiei în cazul în care drepturile lor sunt încălcate. Astfel de mecanisme ar putea include arbitrarea şi medierea de către terţe părţi.** Părţile interesate care constată că drepturile lor sunt încălcate, nu au un acces simplu către rezolvarea juridică în ţările din Europa de Sud-Est. Acest lucru este adevărat în special pentru angajaţii care nu pot folosi aproape nici un mecanism specific pentru a-şi pune drepturile în aplicare. Drepturile lor fundamentale chiar pot fi ameninţate în momentul în care ei îşi exprimă revendicările. S-a întâmplat ca angajaţii să fie concediaţi sau chiar abuzaţi fizic când au încercat să denunţe public practicile respective. Mecanisme eficiente de îndreptare a situaţiei ar trebui să existe la dispoziţia părţilor interesate în cazul în care drepturile le sunt încălcate. Astfel de mecanisme includ apelarea la agenţii de reglementare şi la instanţă. Societăţile ar trebui să nu-i împiedice pe angajaţi să introducă acţiuni în justiţie. Mai mult decât atât, ar trebui să fie oferită protecţie angajaţilor care acţionează legitim pentru aducerea la cunoştinţă şi dezvăluirea actelor ilegale săvârşite de către societate sau de către conducerea acesteia. Acest lucru ar putea reprezenta o verificare utilă a conduitei necorespunzătoare a societăţilor. Datorită problemelor inerente existente în sistemul juridic din cele mai multe ţări din Europa de Sud-Est, astfel de mecanisme de îndreptare a situaţiei ar putea fi costisitoare şi de durată. În consecinţă, societăţile şi părţile interesate ar putea, de asemenea, să apeleze la mediere şi arbitrare de către terţe părţi, pentru rezolvarea conflictelor. Prin evitarea instanţelor, societăţile îşi afectează mai puţin reputaţia şi prestigiul de care se bucură angajaţii[46] acestora. În acelaşi sens, societăţile ar putea să creeze

[46] Totuşi, utilizarea eficientă a unei astfel de medieri necesită părţi de bună credinţă („bona fide") care să accepte şi să aplice deciziile adoptate de această mediere sau arbitrare. Altfel, aplicarea va necesita implicarea unei instanţe, ca ultim mijloc.

Scanned with OKEN Scanner

mecanisme interne credibile pentru a rezolva conflictele cu părţile interesate într-o fază incipientă.

Creditorii fac parte din rândul părţilor interesate deosebit de importante, pentru că pun la dispoziţia societăţilor resurse financiare indispensabile. Acesta este în special cazul ţărilor din Europa de Sud - Est, unde finanţarea de capital este subdezvoltată. Apărarea în justiţie a drepturilor creditorului rămâne o slăbiciune instituţională în toate ţările din Europa de Sud-Est. Cadrul legal care reglementează relaţiile dintre creditori şi societăţi a suferit succesive reforme importante în cele mai multe ţări din Europa de Sud-Est. Un anumit număr de modificări aşteaptă încă să fie adoptate. În plus, diferite prevederi privind contractele de împrumut nu sunt suficient reglementate. În consecinţă, băncile sunt expuse suplimentar riscului de creditare pentru că este încă dificil să-şi recupereze datoriile, chiar şi în cazul în care acestea sunt asigurate printr-un gaj suplimentar. Drepturile efective ale creditorilor rămân astfel, în multe cazuri, să fie clarificate. Prin urmare, **procedurile de faliment şi mecanismele de exercitare a revendicărilor ar trebui întărite şi aplicate efectiv.**

Legile privind falimentul au fost adoptate recent în cele mai multe ţări din Europa de Sud - Est, dar consecinţele nefaste pe plan social şi politic ale falimentelor efective au întârziat stabilirea de proceduri adecvate. Aceste legi şi proceduri rămân adesea în favoarea debitorilor. Deşi în ultimele luni s-au făcut progrese substanţiale, punerea în aplicare a procedurilor privind falimentul rămâne încă problematică. Falimentele sunt o provocare, mai ales în cazul marilor firme insolvabile, care reprezintă o sursă substanţială de locuri de muncă şi o posibilă infrastructura socială în zonele respective. Un pas important în tranziţia către o economie de piaţă este crearea unor mecanisme de soluţionare credibile în cazul unei insolvabilităţi dovedite. Aceasta este o condiţie fundamentală pentru o alocare efectivă a resurselor în cea mai productivă direcţie. Mai general, protecţia drepturilor creditorilor este mecanismul de bază care dă posibilitatea întăririi constrângerilor bugetare. Debitorii ar trebui să fie convinşi că ei vor trebui să facă faţă obligaţiilor ce le revin pentru a face dovada unui comportament responsabil. Creditorii ar trebui, de asemenea, să aibă siguranţa că pot recupera debitele pentru a putea pune la dispoziţia societăţilor comerciale capitalul de împrumut respectiv. În ciuda unei creşteri a capacităţii de împrumut a băncilor şi a credibilităţii sectorului privat, finanţarea împrumuturilor va rămâne la nivelul cel mai scăzut în cazul în care nu există o protecţie suficientă a drepturilor creditorilor. În caz de incapacitate de plată (insolvabilitate), atunci când restructurarea eşuează, introducerea automată şi rapidă a lichidării trebuie să fie soluţia care să permită creditorilor să recupereze parţial creanţele lor într-un mod disciplinat. Mecanismele falimentului trebuie să fie serios întărite astfel încât, să permită anticiparea lor şi astfel, să constituie o ameninţare credibilă. În acest scop, instanţele specializate trebuie să primească

Scanned with OKEN Scanner

resurse suplimentare pentru a putea aborda falimentele într-un mod expeditiv, dar corect. Pregătirea profesională a magistraților în acest domeniu trebuie de asemenea, să constituie o prioritate pentru donatori. Mecanismele falimentului nu trebuie utilizate abuziv în scopul facilitării unor preluări ale controlului. Diverse scheme dubioase au implicat acționari semnificativi, manageri externi și uneori chiar și creditori în acțiuni care au condus firme care nu erau realmente insolvabile, la situația de a fi declarate în faliment. Pentru a evita acest lucru, semnalele pentru declanșarea falimentului trebuie să fie stabilite în mod adecvat.

7.7. Transparența și prezentarea informațiilor

Transparența și prezentarea informațiilor reprezintă stâlpul principal pentru niște practici eficiente de guvernanță corporativă și piețe de capital funcționale. Fără acces la informații furnizate în mod regulat, în timp real, care sunt de încredere îșI care oferă posibilitatea efectuării unor comparații, investitorii nu vor putea să evalueze corect situația reală a companiei și să facă investiții în cunoștință de cauză și nu vor putea lua decizii. Acest fenomen va genera un cost ridicat al capitalului, precum și o mai proastă alocare a resurselor. Prezentarea informațiilor și transparența reprezintă de asemenea, principii ce stau la baza constituirii unei piețe reglementate. Acestea permit acționarilor, precum și publicului larg să evalueze performanțele managementului cu influență asupra comportamentului lor. Mai mult, sistemele de informare eficientă pot forma manageri ce vor avea la îndemână mai multe mijloace prin care să conducă în mod eficient. În sfârșit, transparența și furnizarea informațiilor oferă publicului oportunitatea de a înțelege structura companiei, activitățile și politicile sale, astfel încât să poată să evalueze performanțele mediului de afaceri și standardele etice pe care acesta se bazează.

În timp ce transparența și prezentarea informațiilor se plasează între cele mai slabe zone ale guvernanței corporative în Europa de Sud - Est, cerințele legislative privind prezentarea informațiilor sunt în general ridicate, legislația societății sau cea în domeniul valorilor mobiliare sau cerințele de cotare la bursă, cerând societăților să înainteze către organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare rapoarte[47] financiare anuale, semi-anuale și uneori trimestriale. În cele mai multe cazuri aceste situații financiare trebuie să fie auditate. Oricum, în mare parte din țările din Europa de Est și Sud – Est, acestea sunt bazate pe standardele naționale de contabilitate care pot prezenta probleme

[47] Statutul anumitor societăți impune publicarea unui „Raport al membrilor Consiliului de Administrație" împreună cu situațiile financiare, și/sau aprobarea Raportului „Cenzorilor" de către Adunarea Generală a acționarilor. Conținutul acestor rapoarte nu este specificat foarte în detaliu iar calitatea acestora variază semnificativ.

Scanned with OKEN Scanner

în anumite părţi importante. Cele mai multe ţări se află totuşi, în curs de adoptare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi de Audit. O mare parte dintre bursele de valori sau dintre organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare au stabilit de curând reglementări mai stricte şi mai detaliate privind conţinutul, forma, data şi uneori locul de publicare al rapoartelor anuale. Unele burse de valori au creat segmente de piaţă specifice pentru societăţile care au agreat în mod voluntar să folosească standarde mai înalte de prezentare a informaţiilor. Oricum, cerinţele de prezentare a informaţiilor nu sunt întotdeauna respectate, iar corectitudinea informaţiilor furnizate rămâne o problemă încă în discuţie. În unele ţări, chiar şi cerinţele de bază privind prezentarea informaţiilor cum ar fi publicarea rapoartelor anuale, nu sunt mereu respectate, iar cifrele de afaceri publicate pot induce în eroare. În consecinţă, investitorii şi publicul larg în general nu au încredere în informaţiile furnizate de unele societăţi din regiune.

Îmbunătăţirea transparenţei şi prezentării informaţiilor în Europa de Est şi Sud – Est, presupune ca normele privind prezentarea informaţiilor să fie însoţite de o transformare în profunzime a atitudinii tuturor jucătorilor importanţi către adevărata idee de transparenţă. Această atitudine derivă într-o oarecare măsură din moştenirea sistemului comunist, unde sistemul contabil era folosit în primul rând pentru scopuri statistice şi de impozitare, informaţiile reprezentând principalul instrument în procesul de planificare a afacerilor centralizate. În consecinţă, conducătorii deveneau experţi în manipularea înregistrărilor contabile ale societăţii fată de administraţia centrală. Acest sentiment încă mai reprezintă un impediment faţă de creşterea transparenţei corporative, pentru că societăţile rămân reticente în a fi mai transparente, atât timp cât informaţiile pot fi folosite într-un mod perceput discreţionar. În acest sens, trebuie reamintit că transparenţa privată merge mână în mână cu transparenţa publică şi că presiunile administrative şi legislative nu sunt suficiente pentru a asigura un nivel rezonabil de prezentare a informaţiilor. Corporaţiile trebuie să fie convinse ca prezentarea informaţiilor reprezintă un avantaj şi nu o povară. În această ordine de idei, lipsa unei cereri concertate din partea actualilor şi potenţialilor acţionari, rămâne principalul motiv pentru care companiile nu sunt interesate în publicarea informaţiilor. Fără o piaţă primară şi secundară activă nu va exista nici cointeresarea în a face informaţia disponibilă.

Se urmăreşte adoptarea integrală a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS), cât şi implementarea integrală a acestor standarde pentru societăţile cotate la bursă. O atenţie specială trebuie acordată consolidării cerinţelor şi regulamentelor ce au în vedere aceste standarde. În România îşi în majoritatea ţărilor din Europa de Est şi Sud - Est, rapoartele anuale sunt pregătite pe baza standardelor naţionale de contabilitate,

Scanned with OKEN Scanner

şi chiar şi atunci când îşi propun să fie în conformitate cu IFRS-urile, în fapt diferă de acestea prin anumite aspecte. În mod special este vorba despre situaţia calculului inflaţiei, a datoriilor nepublicate, evaluarea activelor şi raportarea tranzacţiilor cu terţi asociaţi. Deprecierea necorespunzătoare şi lipsa provizioanelor, în special posibilitatea înregistrării veniturilor din surse nesigure şi evaluarea inventarului, pot ascunde adesea pierderi. Există de asemenea, o puternică influenţă pentru a se evita prejudicierea activelor, atât timp cât aceasta poate conduce la o scădere semnificativă a activului actualelor societăţi sau fostelor întreprinderi de stat. Între timp, adesea lipsesc informaţii despre neonorarea financiară a obligaţiilor societăţii, în special cele legate de taxe sau de probleme de mediu. În sfârşit, consolidarea nu a fost cerută în mod tradiţional în majoritatea standardelor naţionale de contabilitate şi aceasta reprezintă o divergenţă majoră între Standardele Internaţionale de Raportare Financiară şi standardele naţionale în vigoare. Majoritatea ţărilor din Europa de Est şi de Sud – Est, precum îşi România au adoptat totuşi, sau sunt în curs de adoptare a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară pentru marile întreprinderi. Aderarea la Uniunea Europeană reprezintă principala motivaţie în acest proces, dar armonizarea practicilor contabile cu directivele Uniunii Europene se află încă la început. Este important ca acest proces să fie accelerat şi toate ţările din Europa de Est şi de Sud – Est să facă paşii necesari pentru a adopta şi implementa integral Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, cel puţin pentru societăţile cotate la bursă. Autorităţile implicate în acest proces trebuie să pregătească bazele pentru trecerea la Standardele Internaţionale de Raportare Financiară. O apropiere graduală, dar consistentă va preveni împotmolirea procesului într-o fază incipientă sau atunci când se va impune adoptarea în masă a Standardele Internaţionale de Raportare Financiară[48] . Pentru a minimiza responsabilităţile administrative la nivelul societăţilor, acest proces trebuie să furnizeze o serie de reguli şi proceduri clare în ceea ce priveşte trecerea de la standardele naţionale la cele internaţionale. Aceste proceduri trebuie în mod special să fie precise în domeniile în care pot apărea cele mai dificile probleme, cum ar fi modul în care este determinat profitul brut al societăţilor, şi este necesară o activitate susţinută de documentare şi pregătire în ceea ce priveşte evaluarea, deprecierea şi consolidarea activelor.

Existenţa unei structuri transparente a acţionariatului este necesară pentru potenţialii acţionari în vederea evaluării măsurii în care aceştia pot influenţa

[48] Societăţile mici şi mijlocii trebuie să fie capabile să aplice standardele contabile simplificate, care să fie întocmite în conformitate cu IFRS şi să nu ofere libertate în aplicarea regulilor de consolidare. Munca depusă de către organizaţiile internaţionale, cum ar fi UNCTAD, în elaborarea standardelor contabile pentru societăţile mici şi mijlocii trebuie luată în considerare pentru a evita repetiţiile şi a se asigura, de asemenea, compatibilitatea cu IFRS.

Scanned with OKEN Scanner

procesul decizional. Mai mult cunoaşterea structurii acţionariatului, reprezintă punctul cheie în lupta împotriva tranzacţiilor abuzive, în special a tranzacţiile între părţile afiliate sau tranzacţiile bazate pe informaţii personale, asigurând astfel protecţia integrităţii pieţei. Aceste două tipuri de tranzacţii reprezintă cea mai des întâlnită practică folosită împotriva drepturilor acţionarilor minoritari în ţările din Europa de Est şi Sud – Est, cat şi în alte ţări aflate în procesul de tranziţie. **Informaţiile privind structura acţionariatului pentru societăţile cotate la bursă sau deţinute public, trebuie să fie accesibile tuturor acţionarilor, precum şi publicului larg** Cum adesea aceste tranzacţii presupun o implicare a acţionarilor semnificativi controlată de conducerea societăţii, ele pot fi identificate numai dacă structura acţionariatului devine pe deplin transparentă. Societăţile sunt cele mai îndreptăţite să analizeze propriile structuri ale deţinătorilor de acţiuni. Ele trebuie să se informeze activ asupra propriei structuri a acţionarilor cooperând cu societăţile de registru şi acţionarii semnificativi. Ele se regăsesc în poziţia cea mai potrivită pentru a verifica dacă informaţia furnizată autorităţilor de către proprietarii acţiunilor este corectă.

De menţionat faptul că este de o importanţă crucială ca societăţile să informeze continuu într-o manieră corectă asupra tuturor datelor privind noi dezvoltări sau evenimente în legătură cu activităţile lor, ce ar putea avea un impact major asupra preţului acţiunilor lor sau care ar putea influenţa decizia unui investitor. Întârzierea sau manipularea prin prezentarea informaţiilor sunt nesemnificative şi sunt echivalente cu lipsa totală a informaţiilor sau inducerea în eroare. Accesul privilegiat la informaţii al acţionarilor majoritari creează condiţiile favorabile pentru manipulări de piaţă şi tranzacţii bazate pe informaţii confidenţiale, şi dăunează asupra integrităţii pieţelor financiare şi a încrederii publicului larg în piaţa de capital. **Prezentarea continuă a informaţiilor cu privire la evenimentele importante trebuie în mod considerabil îmbunătăţită.** Societăţile ar trebui să nu se ascundă în spatele conceptului de informaţii proprietare cu scopul de a ascunde informaţii importante. Reglementările cu privire la prezentarea continuă a informaţiilor ar putea scuti societăţile de transmiterea informaţiilor specifice, cu condiţia ca societatea să justifice organismului de reglementare sensul în care această raportare ar fi în detrimentul intereselor sale legitime. Organismele de reglementare s-ar putea referi la practica europeană în acest sens, care autorizează omisiunea de informaţii, dacă informaţiile sunt de importanţă minoră, sau dacă raportarea ar fi în mod serios în detrimentul societăţii şi omisiunea nu ar induce în eroare publicul. O atenţie specială trebuie acordată în acest caz evitării informării preferenţiale şi societăţile trebuie să se abţină de a tranzacţiona dacă informaţia nu este făcută publică. Informaţiile oferite acţionarilor cu privire la evenimentele importante ale societăţii sunt adesea nesatisfăcătoare, chiar dacă majoritatea legilor

Scanned with OKEN Scanner

societăților comerciale solicită societăților să prezinte orice „informație relevantă" care poate influența hotărârile investitorilor. Autoritățile de reglementare au devenit în ultimul timp mai solicitante în acest sens și au început să sancționeze societățile care nu respectă acest lucru. Totuși, abuzurile sunt încă frecvente.

Bursele de valori ar trebui să creeze o politică activă cu privire la prezentarea continuă de informații. Mai întâi, ar trebui să introducă proceduri eficiente pentru o răspândire largă și promptă a informației despre evenimente mai importante ale societăților. Acest lucru ar trebui să fie făcut prin diverse mijloace, asigurând cea mai largă răspândire, inclusiv prin buletine zilnice, pagini de web, vânzători de date, presă. Aceste proceduri trebuie să asigure confidențialitatea până la prezentarea publică a informațiilor. În al doilea rând, ar trebui să comunice în mod regulat cu societățile cu privire la obligațiile lor de prezentare a informațiilor. În al treilea rând, bursele de valori ar trebui să întărească monitorizarea și să expună public lipsa de raportare.

Societățile trebuie să raporteze toate informațiile relevante pentru o bună înțelegere și evaluare a afacerilor, a activităților și a situației societății. Este important pentru societățile care doresc să atragă capital extern sau să se distingă ca participanți transparenți pe piață, să ofere pieței informații suplimentare nefinanciare din proprie inițiativă. Aceasta ar trebui să contribuie la îmbunătățirea imaginii guvernanței corporative a societății și ar mări valoarea ei de piață. Societățile trebuie să dezvolte politici proprii cu privire la transmiterea informațiilor nefinanciare. Astfel nu trebuie să preia numai cerințele mandatare specificate de lege, cerințele pentru cotarea la bursă sau alte reglementări. Ar putea să consulte liniile directoare IOSCO cu privire la prezentarea informațiilor nefinanciare pentru a-și putea dezvolta politicile în acest sens. Consiliul de Administrație ar trebui să hotărască cu bună credință care informații sunt relevante pentru ca un investitor din afară să poată evalua corect activitatea sa și rezultatele probabile din viitorul apropiat.

Consiliul de Administrație este responsabil pentru corectitudinea informațiilor prezentate de societate. În primul rând, trebuie să se asigure ca au fost puse la punct sisteme și proceduri efective de informare și întregul proces de transmitere a informațiilor este bine controlat. Trebuie apoi, să stabilească structuri interne, care să fie suficient stimulate și să dispună de mijloacele necesare pentru a-și îndeplini responsabilitățile cu privire la informare. Pentru a reflecta această responsabilitate, Consiliul trebuie să primească o evaluare anuală a sistemului de control intern și politica de informare a societății. În final, Consiliul este responsabil pentru a se asigura că se execută corect comunicarea de informații către public. Pentru a executa aceasta sarcină mai eficient, Consiliul de Administrație trebuie să ia în considerare constituirea unei comisii de audit, care să se axeze pe problemele de prezentare a informațiilor.

Scanned with OKEN Scanner

Comisia de audit trebuie să monitorizeze situaţia financiară a societăţii şi sistemul său contabil şi să ajute Consiliul să îşi îndeplinească eficient toate responsabilităţile pe care le are cu privire la prezentarea de informaţii. Comisia de audit va consta din majoritatea membrilor independenţi ai Consiliului de Administraţie. Organele independente tradiţionale de supervizare prevăzute de lege în unele ţări (cum ar fi cenzorii din România) nu trebuie considerate ca un substitut pentru o comisie de audit a Consiliului de Administraţie. Aceasta din urmă este compusă din membrii ai Consiliului de Administraţie aflaţi în relaţii directe cu ceilalţi membri ai Consiliului şi ai direcţiunii şi, ca atare, are un acces mai bun la informaţiile şi resursele Consiliului de Administraţie. Comisia de audit este, de asemenea, responsabilă pentru monitorizarea relaţiei cu auditorii externi. Această relaţie trebuie să fie supusă scrutinului detaliat şi liniilor directoare precise, mai ales cu privire la independenţa auditorilor. Consiliul de Administraţie sau comisia sa de audit ar trebui să aibă dreptul de a recomanda numirea şi demiterea auditorilor externi, a căror numire trebuie oricum supusă aprobării acţionarilor. Apoi ar trebui să supervizeze şi revizuiască întregul proces de audit. Este sarcina comisiei de audit de a întreba în detaliu auditorii, şi comunicările dintre ei ar beneficia în unele puncte de excluderea conducerii. În final, întregul Consiliu de Administraţie ar trebui să aprobe procesul de audit şi să informeze în legătură cu orice divergenţă din raportul anual fată de standardele de contabilitate. **Auditorii externi trebuie să se asigure că toate situaţiile financiare şi alte informaţii financiare prezintă corect activitatea şi situaţia financiară a societăţii, conform standardelor de contabilitate şi audit adoptate de legile şi regulamentele relevante.** Auditorii externi ar trebui să îşi execute sarcinile în deplină independenţă faţă de conducerea societăţii sau acţionarii cu poziţii de control. Aceştia ar trebui să prezinte orice altă relaţie cu societatea şi afiliaţii săi şi să dea o declaraţie scrisă specificând faptul că independenţa lor nu este compromisă.

Modalitatea prin care informaţiile sunt prezentate este foarte importantă pentru a se asigura în acest fel eficienţa punerii în aplicare a reglementărilor aferente. Prezentarea informaţiilor de către societăţi poate să nu folosească investitorilor decât dacă se asigură un acces eficient la aceste informaţii (la timp, ieftin, etc). Pentru a se asigura un acces egal la informaţii, şi astfel un tratament echitabil pentru acţionari, toţi acţionarii trebuie să aibă în mod simultan acces la aceleaşi informaţii. **Metodele moderne de comunicare a informaţiilor** sunt din acest aspect, metode eficiente pentru asigurarea respectării cerinţelor şi obiectivelor privind prezentarea informaţiilor. Societăţile şi toate organismele de reglementare care primesc informaţii în concordanţă cu reglementările în vigoare trebuie să asigure transmiterea acestor informaţii direct către acţionari şi public, într-o manieră echitabilă şi la timp. Mijloacele de comunicare uzuale folosite de societăţi trebuie să fie stabilite clar şi agreate

Scanned with OKEN Scanner

de acționari. În plus, cerințele pentru cotarea la bursă trebuie să cuprindă obligații privind afișarea pe pagina de internet și actualizarea informațiilor publice, informații pe care societățile sunt obligate să le depună la bursele de valori și la organismele de reglementare în domeniul valorilor mobiliare.

Reglementările privind profesia de contabil și de auditor trebuie să fie îmbunătățite în mod semnificativ. În acest scop, organismelor de reglementare relevante trebuie să li se asigure resurse financiare și umane adecvate pentru a-și putea îndeplini obligațiile. Experiența internațională a arătat cum unele auditări individuale nereușite, sau fraude pot să pună în pericol încrederea publicului în informațiile furnizate către acesta și prin acestea integritatea piețelor financiare în general. Reformele actuale din țările OCDE cu privire la reglementările în domeniul auditului trebuie să fie luate în considerare întrucât în general au aceleași obiective și anume îmbunătățirea supravegherii profesiei de audit. Asistența tehnică ar putea, de asemenea, să asigure expertiza internațională în domeniul reglementărilor contabile și de audit. **Principalele funcții ale organismelor de reglementare în domeniul contabilității și auditului vor fi cele de monitorizare și control a calității procesului de audit.** Aceste organisme de reglementare trebuie să se asigure că auditorii au calificarea și competența profesională adecvate. Apoi, trebuie să construiască o structură robustă de stimulare, care să asigure o conduită corespunzătoare a contabililor și auditorilor. În acest scop, organismele de reglementare trebuie să aibă autoritatea administrativă de a defini reglementări și de a solicita îndeplinirea lor. Apoi trebuie să-și concentreze activitatea asupra efectuării de inspecții regulate la toate firmele de audit care lucrează pentru societățile cotate le bursă și cele cu acționariat mare. Trebuie să li se asigure autoritate de investigare și putere de sancționare pentru a înlătura încălcarea reglementărilor și comportamentul necorespunzător, vizând mai ales încălcarea principiului independentei auditorilor.

Este foarte importantă creșterea independenței auditorilor pentru a asigura calitatea și exactitatea situațiilor financiare. Încrederea publică în informațiile prezentate poate fi realizată numai dacă există asigurarea că opinia de audit nu este compromisă de interese personale, intimidări, relații de familie. **Independența auditorilor trebuie să fie întărită prin norme și reglementări adecvate cât și printr-o monitorizare eficientă.** Organismul de reglementare trebuie să stabilească și să emită prevederi de siguranță pentru a împiedica auditorii de a desfășura o activitate lipsită de obiectivitate și integritate. Aceste prevederi referitoare la independență pot include obligații de a roti firmele sau personalul care auditează, o strictă separare a funcției de auditare față de alte servicii de consultanță și servicii conexe auditului financiar și restricții referitoare la angajarea auditorilor de către foști clienți ai acestora. Foarte important, firmelor de audit extern nu trebuie să li se permită să desfășoare

Scanned with OKEN Scanner

activităţi de audit intern. Orice taxe plătite firmei de audit de către firma auditată trebuie să fie făcute public. Orice conflict de interese trebuie să fie făcut cunoscut şi orice tranzacţie care implică un conflict de interese cu auditorii trebuie să fie aprobat de către Comitetul de Audit.

Fără o pregătire şi o retribuire corespunzătoare a contabililor, auditorilor şi a specialiştilor financiari din cadrul instituţiilor guvernamentale şi al organismelor de reglementare implicate, există mici şanse de îmbunătăţire a calităţii şi încrederii în informaţiile prezentate. Prin urmare, **efortul trebuie să fie concentrat pe instruirea contabililor şi auditorilor, precum şi a funcţionarilor respectivi din cadrul de organismelor de reglementare şi guvernului. Aceasta trebuie să reprezinte o prioritate în asistenţa tehnică internaţională.**

7.8. Responsabilităţile Consiliului de Administraţie

Eficienţa Consiliilor de Administraţie are un impact critic asupra succesului unei societăţi. Consiliul se află în centrul sistemului de guvernanţă corporativă al unei societăţi, întrucât reprezintă legătura între acţionari, între părţile interesate şi conducere, precum şi între societate şi exterior. Sarcina principală a Consiliului este de a căuta să asigure **prosperitatea societăţii**. Ca urmare Consiliul stabileşte ţelurile şi obiectivele societăţii furnizând orientări strategice şi se asigură că aceste obiective sunt atinse prin numirea şi supravegherea conducerii. În final, Consiliul supervizează prezentarea informaţiilor şi monitorizează riscurile care pot apare pentru societate şi acţionari şi are datoria să răspundă problemelor ridicate de părţile interesate.

Stabilirea unor Consilii de Administraţie eficiente este baza reformei de guvernanţă corporativă. În economiile socialiste, ministerele de resort sau colectivele de lucru aveau sarcina orientării strategice şi a supravegherii conducerii. Aceste două funcţii trebuiesc acum îndeplinite de Consiliile de Administraţie. În ţările din Estul şi Sud - Estul Europei Consiliile reprezintă, de asemenea, o unealtă esenţială în monitorizarea conducerii într-un mediu în care directorii au acumulat o putere semnificativă asupra societăţilor şi sunt în repetate rânduri acuzaţi de abuzuri şi exproprieri de active. Consiliile ar trebui să joace un rol crucial în monitorizarea conflictelor de interese, care au creat cele mai severe şi întinse abuzuri în perioada de tranziţie. Rolul Consiliilor în protecţia drepturilor acţionarilor minoritari este crucial. În final, purtând răspunderea prezentării informaţiilor, Consiliile materializează şi pun în practică aplicarea noii contabilităţi a întreprinderilor. Asigurându-se că întreprinderea furnizează pieţei şi publicului larg informaţii relevante despre operaţiuni şi rezultate, Consiliile contribuie la creşterea transparenţei şi eficienţei pieţei.

Scanned with OKEN Scanner

Prevederile legale şi de reglementare privind Consiliile de Administraţie nu sunt în mod uniform dezvoltate în ţările din Estul şi Sud - Estul Europei. În unele ţări, sunt puţine prevederi referitoare la Consilii în legile referitoare la societăţile comerciale sau în reglementările ori cerinţele pentru cotarea la bursă, cu excepţia cerinţelor ca pentru societăţile care trec de o anumită mărime să existe un Consiliu de Administraţie, structura Consiliului şi cum pot fi aleşi membrii acestuia. Puţine ţări au legi sau reglementări în care se specifică în detaliu structura Consiliului, componenţa şi modul de funcţionare, sau cerinţe legale privind prezenţa în Consiliu a membrilor independenţi sau a comisiilor specializate. Unele din aceste prevederi pot exista, dar pot să nu fie obligatorii, lăsând unele caracteristici importante ale Consiliilor să fie specificate în regulamentele de organizare şi funcţionare ale societăţilor. Mai mult decât atât, prevederi privind Consiliile de Administraţie nu sunt dezvoltate în codurile cu privire la cele mai bune practici.

În practică, Consiliile de Administraţie nu joacă încă un rol central şi strategic, datorită faptului că funcţiile lor nu sunt clar departajate de cele ale conducerii. Ele pot îndeplini numai sarcini procedurale sau pot fi doar reprezentante ale acţionarilor care controlează societatea. În cele mai multe cazuri le lipseşte independenţa faţă de acţionarii majoritari sau cu poziţie de control şi faţă de conducere. Prezenţa unor membri cu adevărat independenţi în Consiliile de Administraţie este încă o excepţie. Consiliile au în general putere scăzută din punct de vedere al autorităţii, resurselor şi responsabilităţilor.

Împuternicirea Consiliilor în zona de Est şi de Sud - Est a Europei pentru a-şi îndeplini funcţiile esenţiale, va necesita în primul rând creşterea nivelului general de înţelegere a funcţiilor şi îndatoririlor acestora atât în rândul comunităţilor de afaceri cât şi în rândul membrilor Consiliilor. Acest proces va implica şi îmbunătăţirea structurii Consiliilor prin creşterea independenţei lor şi dezvoltarea unor forme eficiente pentru realizarea celor mai importante funcţii. În acelaşi timp, Consiliilor de Administraţie trebuie să li se asigure mijloacele necesare pentru îndeplinirea acestor funcţii, de exemplu acces efectiv la informaţie, pregătire extensivă şi o remuneraţie adecvată. De asemenea, membrii Consiliilor trebuie să aloce suficient timp pentru îndeplinirea funcţiilor ce le revin, iar Consiliile trebuie să stabilească şi să implementeze proceduri transparente şi relevante pentru a profesionaliza şi a îmbunătăţi realizarea acestor funcţii.

În Europa se găsesc diverse modele de structuri ale Consiliilor de Administraţie, uneori diferite în aceeaşi ţară, acest fapt reflectând atât diversitatea unor moşteniri istorice şi legale, cât şi alegerile făcute în perioadele de tranziţie. Structura Consiliilor de Administraţie evoluează şi deseori sunt variante ale modelelor uzuale cu unul sau două nivele. Recomandările care

Scanned with OKEN Scanner

urmează trebuiesc adaptate şi aplicate în funcţie de structurile Consiliilor de Administraţie predominante în ţara respectivă.

În plus faţă de cele menţionate mai sus, consiliul este responsabil nu numai în faţa acţionarilor, ci preocuparea să trebuie să se extindă pentru a acoperi responsabilitatea proprietarilor, în limitele impuse de fiecare comunitate acţionariatului privat, fie el ascuns sau deschis, chiar dacă aceste companii acţionează sub acelaşi steag reprezentat de economia de piaţă. Aceasta poate conduce la decizii economice diferite, de exemplu deţinerea de către bănci de acţiuni este permisă în Germania, dar în Statele Unite este interzisă. Afacerile de tip cooperaţie sunt privite în Japonia ca un complot al americanilor. În timp ce germanii consideră că existenţa unui consiliu director este un lucru favorabil pentru firmă, americanii văd în aceasta un conflict de interese.

Aceste diferenţe se *bazează* pe criterii diferite privind responsabilitatea în cadrul companiei, iar reglementările existente determină obligaţiile şi rolul acţionarilor companiei şi al membrilor consiliului director.

Măsura în care acţionarii sau membrii consiliului respectă aceste obligaţii diferă, în funcţie de existenţa unor metode alternative de control asupra companiei. Una dintre metodele cele mai clare sunt declaraţiile legale, prin care se definesc responsabilităţile şi sarcinile membrilor consiliului, precum şi produsele, ameninţările de pe piaţă pentru companie. Se evită astfel firmele falimentare. Normele legale efective depind de o structura legislativa de baza, care permite prevalarea legii. Piaţa cere de asemenea un cadru competitiv, în care să domnească disciplina, pentru ca firmele să poată obţine performante. Pieţele financiare oferă un alt mecanism extern de control al performanţei companiilor, exercitând presiune asupra conducerii companiei pentru a-şi îndeplini activitatea eficient prin ameninţarea acţionarilor cu retragerea capitalului investit. Controlul eficient al acestui mecanism depinde, însă, de cât de uşor este pentru acţionarul nemulţumit să-şi vândă / lichideze proprietatea.

Pieţele financiare avansate nu numai că permit acţionarilor nemulţumiţi să-şi vândă acţiunile, dar permit celor care pot utiliza activele firmei într-o mai bună manieră să ia poziţie împotriva conducerii executive şi a consiliilor, prin intermediul controlului pieţei. Rolul acestor factori organizează activităţile consiliilor. Exista două sisteme de Guvernanţă Corporatistă, modelul american şi modelul german, şi după cum arată Colin Meyer, ambele sisteme reflectă diferenţele esenţiale dintre factorii de mai sus.

Acţionariatul distribuit precum şi acţionariatul majoritar al persoanelor fizice predomină în SUA, iar în Germania există cu precădere acţionariat concentrat sau prin intermediul unei instituţii. În Statele Unite domină interesele private în economia de piaţă, spre deosebire de Germania unde există o economie dirijată. Companiile americane sunt supuse unui control extern, în timp ce în Germania funcţionează mecanismul de control intern. Conexiunea

Scanned with OKEN Scanner

acestor două modele de control în alte ţări derivă din acceptarea generală a două standarde de sisteme de control: „Părţi Externe" şi „Părţi interne". Sistemul american presupune relaţii contractuale între majoritatea părţilor, care sunt supuse controlului prin intermediul unui sistem extern de auditare.

Sistemul german presupune existenţa unor relaţii de cooperare care pot fi controlate prin intermediul unei reţele de comunicare internă între părţile interesate.

7.9. Sistemul american de guvernanţă corporativă

Cea mai clară trăsătură a sistemului de proprietate asupra companiilor în SUA este absenţa unor investitor dominanţi, există un număr mare de companii în care nici un acţionar nu deţine mai mult de 1% din acţiuni.

Există doar 8 firme între cele mai mari 50 de companii din SUA în care acţionarii deţin 5% sau mai mult din numărul total de acţiuni, prin urmare nici un grup de acţionari nu poate pretinde drepturi de reprezentare dominantă.

Proprietatea asupra companiilor nu este distribuită, dar se întâlneşte o concentraţie de firme proprietate nu a unor persoane fizice ci cu acţionari de tipul fondurilor de investiţii, fondurilor de pensii, aceşti investitori deţin în prezent mai mult de 5% din acţiunile cotate la bursa americană şi joacă rolul de administratori ai banilor. Ei nu urmăresc reprezentarea în consilii şi evită responsabilitatea de acţionar mare din companiile private.

Dacă distribuţia largă a acţionariatului este un obstacol în calea abilitaţii proprietarului de a controla conducerea, permite în schimb acţionarilor să-şi vândă acţiunile, ceea ce nu este la îndemâna unui acţionar mare, care ar suferi mari pierderi în mediul de piaţă, deoarece vânzarea unui mare număr de acţiuni va reduce preţul acestora. De aceea este în interesul acţionarului mare să urmărească atent performanţa companiei.

Acţionarii mici pot vinde cu uşurinţă acţiunile pentru a scăpa de controlul intern (prin vot). Ameninţarea ieşirii din parteneriat a micilor acţionari va impune disciplina în conducerea companiei, datorită costului ridicat necesar obţinerii de noi capitaluri precum şi datorită ameninţării latente de activare a controlului pieţii, dacă piaţa financiară are suficientă capacitate ca ameninţarea să se transforme în realitate. Pieţele financiare americane sunt eficiente şi suficient de extinse pentru a le permite să joace un rol major în impunerea disciplinei directorilor americani, prin operaţiuni de preluare, fuzionare şi preluări agresive. Astfel, aceste pieţe nu permit investitorilor să controleze activele companiei, cerinţele ferme şi obligatorii de transparenţă uşurând această sarcină, oferind informaţii financiare ample ce permit evaluarea şi supravegherea performanţelor companiei în termeni reali. Sistemul economic american crede în apărarea interesului indivizilor, sistemul social american se

Scanned with OKEN Scanner

bazează pe ideea că cea mai bună cale de a realiza bunăstarea publică este să urmărească interesele private în mediul de piață.

Cât privește **acționarii,** se consideră că firmele americane sunt deținute de acționari potrivit legii și dreptului la proprietate, care include dreptul de control, adică dreptul de a discuta despre utilizarea activelor companiei.

Celelalte drepturi sunt limitate deoarece dreptul acționarului de a afecta activitatea curentă a companiei, după legea americană, se limitează la alegerea membrilor consiliului, care deși conduc compania în numele acționarilor, pot vota schimbarea regulilor în firmă, pot concedia sau angaja personal, pot refuza sau aproba schimbări majore în parteneriat, ceea ce ar putea conduce la dizolvarea companiei. Proprietarii companii nu au alte drepturi, precum acela de a lua decizii directe privind activitatea de conducere a companiei. Acționarul nu are un rol direct în determinarea distribuirii profitului, concedierea directorilor sau impunerea unor principii de investiții.

Dacă drepturile legale ale acționarilor nu sunt prea mari, obligațiile acestora sunt și ele limitate. Acționarul nu are dreptul să voteze proporțional cu numărul de acțiuni sau să participe în conducerea corporativă în vreun fel, cu excepția sistemului de pensii din sistemul privat. Adunarea generală a acționarilor se întrunește datorită unei reglementări de rutină, dar nu pentru a rezolva nevoi curente, dar există o excepție importantă care este dreptul de vot, numit dreptul de refuz prin delegare, adică acționarii pot da mandat unor părți având sugestii competente. În general conducerea companiei nu este obligată să țină cont de sugestia acționarilor. Există doua principii majore care conduc activitatea membrilor consiliului: reprezentarea unui singur grup, urmărirea unui singur interes. Acționarii sunt reprezentați ca un singur grup iar membrii consiliului trebuie să îndeplinească interesul acestora în cel mai bun mod cu putință. Rolul acționarilor nu este numai de a controla, acționarii sunt singurul grup care nu au o garanție contractuală ca vor obține profit, deoarece profitul lor este numit profit rămas, după acoperirea datoriilor, costurilor și a altor obligații, legate de responsabilitățile membrilor consiliului. Folosind efectele stimulentelor, după ce toate cererile au fost stabilite prin contracte, acționarii pot influenta maximizarea valorii rămase, ceea ce este sinonim cu maximizarea valorii totale. Prin urmare, drepturile de control ale acționarilor, legate de drepturile lor de a obține profitul rămas, permit o discuție eficientă, în propriul lor interes, asupra repartizării acestui profit rămas, sub forma dividendelor. Consiliul garantează că va conduce compania în vederea obținerii unor dividende maxime.

Un număr tot mai mare de legi din diverse state permit consiliilor de conducere să țină cont și de **interesele terțelor părți,** responsabilitatea publică a companiilor private primează în majoritatea statelor. De exemplu, în statul Ohio, se permite membrilor consiliului să ia în considerare:

Scanned with OKEN Scanner

1. Interesul salariaţilor, al furnizorilor, al creditorilor şi al clienţilor;
2. Economia federala şi economia statului;
3. Interesul comunităţii.

Activitatea companiei este condusă, în conformitatea cu legislaţia americana, de un Consiliu Director unic. Lege nu face diferenţa între posturile executive şi neexecutive în cadrul consiliului. Povara cade atât pe umerii directorilor executivi (din interior) cât şi a celor fără funcţii executive (din afara companiei). Lege lasă componenţa consiliului (executivi - non executivi) la aprecierea acţionarilor. În consiliile de conducere americane predomină directorii din afara companiei, în general consiliul are 12 membri din care 9 membri sunt non executivi. Un executiv important într-o companie este de obicei numit şi este în acelaşi timp şi preşedinte al consiliului, în majoritatea cazurilor.

În concordanţă cu tendinţa de a evita separarea dintre atribuţiile executivilor şi non-executivilor, legea nu trasează roluri specifice membrii consiliului.

De la toţi membrii consiliului, executivi sau nu, se aşteaptă apărarea intereselor companiei şi ale acţionarilor, încrederea acţionarilor în consiliu trebuie în permanenţă protejată, chiar dincolo de activitatea uzuală a companiei, deoarece membrii consiliului sunt responsabili de toate acţiunile legale ale companiei. De exemplu, membrul consiliului care cumpără active ale unei alte companii nu trebuie să informeze vânzătorul despre creşterea valorii activelor, dar dacă activele cumpărate aparţin companiei în care este membru al consiliului, atunci ele trebuie să facă publică această informaţie, în caz contrar, fiindu-i afectată credibilitatea şi stârnind întrebări asupra intenţiilor sau motivaţiilor sale.

Membrii consiliului sunt obligaţi prin lege să facă tot ce este posibil pentru a realiza interesele acţionarilor. În primul rând toţi membrii consiliului sunt obligaţi să urmărească personal îndeplinirea intereselor companiei, dar aceasta atitudine trebuie controlată în cadrul procesului de conducere a companiei, deci există obligaţia ca toţi membrii să poată avea acces la informaţia necesară pentru a-şi îndeplini corespunzător misiunea.

O atitudine corectă şi loială faţă de companie obligă membrii consiliului să lucreze numai în interesul acesteia, în particular să renunţe la activităţi care ar putea afecta interesul companiei. În caz contrar membrii consiliului trebuie să anunţe un posibil conflict de interese factorilor de decizie şi să renunţe la calitatea de membru în consiliu. Odată asumate responsabilităţile de participare în consiliul director, trebuie să fie oneşti faţă de companie şi să ia decizii imparţiale. Neîndeplinirea acestor criterii atrage responsabilitatea legală.

Nu este permis membrilor consiliului să obţină beneficii prin încălcarea responsabilităţilor ce le revin. Profiturile nejustificate, obţinute din afaceri

Scanned with OKEN Scanner

fraduloase, sunt judecate de Tribunalele americane. Legea prevede clauze de protejare a confidenţialităţii informaţiei şi se interzic operaţiunile bazate pe informaţii interne. Aceste operaţiuni sunt pedepsite prin măsuri eficiente, avansate şi decisive, de sistemul judecătoresc. Sistemul intern de norme corporatiste împreună cu sistemul de reglementari administrative, cerinţele de supraveghere strictă a informaţiilor ce se fac publice privind companiile cotate la bursă, precum şi dreptul de a da în judecată membrii consiliului, oferă suficientă protecţie acţionarilor împotriva neglijenţei sau fraudei.

Protecţia legală împotriva neglijenţei sau fraudei nu este suficientă pentru a asigura acţionarii împotriva riscului din activitatea companiei. Reglementările de evaluare a activităţii sunt adevărata protecţie a membrilor consiliului împotriva acuzaţiilor nejustificate. Aceste reglementari pleacă de la premiza că posibilele situaţii dificile nu sunt datorate neapărat fraudelor sau neglijenţei. Riscurile incluse în orice afacere pot duce la insucces în atingerea obiectivelor oricărei decizii bazate pe bune intenţii. Atât timp cât membrii consiliului nu au interese private şi au suficiente informaţii pentru a lua decizii pe care le consideră în interesul companiei, sunt protejaţi împotriva oricărei acuzaţii.

Direcţiile de conducere a companiei, cu referire la consiliul director, sunt stabilite, cu anumite excepţii, de companie, dar responsabilităţile membrilor consiliului, în pofida absenţei unor norme legale în acest sens, au fost convenite la Masa Rotundă de Afaceri, ca fiind următoarele:

1. Supravegherea selectării echipei de conducere a companiei;
2. Urmărirea performanţei financiare şi a companiei şi a modului de folosire a banilor;
3. Respectarea legilor în vigoare.

Comitetul British Cadbury recomandă consiliului director următoarele responsabilităţi:

1. Verificarea strategiei companiei;
2. Respectarea expertizei şi capacităţilor aflate la dispoziţia companiei;
3. Evaluarea performanţei companiei;
4. Stabilirea unor standarde de conducere.

Deşi legea nu face distincţie între atribuţiile membrilor executivi şi non-executivi ai consiliului, care sunt de asemenea solidari în responsabilităţi pentru acţiunile companiei, rolul membrilor non-executivi este acela de a face evaluări independente ale performanţei membrilor executivi şi în acelaşi timp de a-şi asuma responsabilitatea rezultată din autoritatea cu care au fost investiţi de către executivi şi să-şi îndeplinească, pună în aplicare această autoritate. Membrii non-executivi nu trebuie să interfereze cu autoritatea directorilor. Eficienţa consiliilor depinde de abilitatea cu care membrii non-executivi păstrează echilibrul între sarcina de a verifica şi cerinţa de a nu interfera cu conducerea executivă.

Scanned with OKEN Scanner

Autoritatea acordată membrilor non-executivi este largă, pentru a le permite să-şi exercite influenţa şi să menţină echilibrul de putere în consiliu, cu ajutorul conducerii executive, chiar dacă legea nu face separare între rolul membrilor executivi şi non-executivi.

Aceasta se datorează unui număr de factori cum, ar fi: nu se defineşte o poziţie clară pentru membrii non-executivi (factori de decizie, consultanţi sau observatori), tendinţa în cultura antreprenorială de a evalua caracteristica activităţii firmei prin perspectiva personală a conducătorului executivului, alegerea naturii activităţii care conduce la situaţia ca managementul executiv să selecteze membrii consiliului şi nu invers, precum şi eficienţa controlului asupra şefului executivului, care este de obicei şi preşedintele consiliului.

În consecinţă, în SUA, membrii non-executivi sunt conştienţi de responsabilitatea lor de selectare şi numire a unui membru executiv eficient în calitate de conducător. larch a realizat un studiu, în care citează următoarele exemple de opinii al unor membri non - executivi: „cel mai important rol al consiliului, cred eu, este selecţionarea conducătorului executivului. Consiliul nu conduce compania în activitatea ei de zi cu zi, dar trebuie să asigure prezenta celor care sunt în stare s-o facă". „Consiliul are două sarcini, prima este să concedieze conducătorul executivului şi să-i aleagă înlocuitorul şi a doua să stabilească salariul acestuia şi remuneraţiile".

Investitori instituţionali se află într-o poziţie mai bună, deoarece au un rol efectiv de supraveghere şi deţin aproximativ 60% din investiţiile în acţiuni de pe piaţa americană. Procentual, participarea lor este mai mare în cadrul unor mari companii din SUA, şi deţin, în plus un număr mare de acţiuni în comparaţie cu acţionarii individuali. Investiţiile lor în acţiuni sunt mai stabile, cei mai mari 5 investitori instituţionali deţineau la sfârşitul anilor '80, 27% din portofoliile de acţiuni existente şi aproape 50% din acţiunile celor mai mari 100 de companii americane (la valoarea de piaţă). 20 de investitori instituţionali deţin în medie 34% din acţiunile cotate la bursă a 500 de companii.

Investitorii instituţionali evită, în general, să supervizeze, şi, în particular reprezentarea directă în consiliu. Proprietatea instituţională a intrat în atenţia publicului ca urmare a activităţii în creştere a investitorilor instituţionali. Ca urmare a influenţei acestor investitori, deţinători de mari pachete de acţiuni, se ridică două probleme:

- proprietatea instituţională permite existenţa unei supervizări motivate?
- dacă performanţa directorilor de companii este analizată de directorii financiari ai companiei, cine elaborează standardele de performanţă?

Prima întrebare se ridică datorită existenţei unei mari diversităţi de obiective de companii, care în mod obişnuit respectă reglementări diferite, iar termenul de investitori instituţionali include un spectru larg de corporaţii, cum ar fi marile fonduri de investiţii, fonduri bancare de investiţii, fonduri de pensii.

Scanned with OKEN Scanner

Acesta din urmă reprezintă cel mai mare investitor instituţional din SUA. Se estimează că deţine în jur de 40% din volumul total de acţiuni (următorul grup în ordinea numărul de acţiuni deţinute fiind fondurile de investiţii, care deţin 8% din volumul total de acţiuni). Aproape jumătate din aceste acţiuni sunt în companii care administrează fondurile de pensii, conduse conform unor reglementări federale stricte. Implicarea efectivă în activităţile acestor fonduri, în cadrul conducerii corporative este precaută, datorită conflictului de interese din relaţiile de afaceri, între fonduri şi fondatorii companiei, directorul fondului de pensii având motive să păstreze contul, în timp ce managementul companiei ii poate face să-şi piardă postul. Ca atare, directorii financiari nu vor dori să se implice în supervizarea efectivă a performanţelor companiei.

Fondurile publice de pensii, care deţin aproximativ o treime din titlurile de valoare deţinute de fondurile de pensii în SUA, nu sunt îngrădite de aceste conflicte de interese, prin urmare ele vor avea tendinţa să fie mai eficiente în comparaţie cu fondurile private. Ele au jucat un rol important în a prezenta acţionarilor sugestii şi au luat poziţie împotriva aranjamentelor de preluare de active. Au susţinut idei de corectare a acestei situaţii, pentru a-şi spori abilitatea de a influenţa activităţile companiei.

Volumul mare al acţiunilor cotate la bursă şi variaţia proprietăţii tind să limiteze participarea fondurilor la conducerea corporativă, nivelul consiliului director al celei mai mari corporaţii va părea relativ mic în comparaţie cu dimensiunea bursei de valori din SUA. Majoritatea fondurilor tind să aibă proprietari diverşi, prin investiţii într-un număr mare de companii, de aici dificultatea de a analiza situaţia reală sau de a exercita dreptul la vot pe baza de informaţii, întrucât îşi gestionează portofoliul de investiţii după cum dictează piaţa, în loc să corecteze această piaţă.

Activitatea fondurilor de pensii a ridicat un număr de întrebări legate de existenţa aceste activităţi şi eficienţa sa, în sensul de a micşora distanţa între control şi proprietari. Aceste întrebări vizează presiunile politice ce apasă asupra fondurilor. Fondurile publice fac obiectul unor reglementari care limitează activităţile de investiţie., determină de asemenea formarea consiliilor directoare ale acestor fonduri. Consiliile sunt formate de obicei din persoane numite de către autoritatea executivă şi de reprezentanţii beneficiarilor, cărora li se alătură persoane selectate pe baza proprietăţii. O astfel de structură va conduce la diverse conflicte de interese, în care oficialii reprezintă interesele atât ale proprietarilor afacerii cât şi ale angajaţilor. În particular ei sunt deschişi presiunii politice a statului, presiunea aceasta crescând în perioadele dificile din punct de vedere financiar, când statul este presat să susţină organele locale, care întâmpină dificultăţi. Utilizarea unei mari părţi din aceste fonduri publice de pensii pentru a finanţa acest ajutor către organele locale este atractivă, iar aici există o mulţime de exemple. A doua problemă importantă este legată de

Scanned with OKEN Scanner

eficiența investitorilor instituționali în activitatea lor de control al companiilor. Eficiența lor este pusă la îndoială tocmai datorită presiunii politice asupra fondurilor, controlul intern de către beneficiari nu se poate face cu ușurința, spre deosebire de situația acționariatului distribuit din mari companii, care este dispus să suporte costul supravegherii, iar supravegherea externă obișnuită a performanței nu este numai costisitoare, ci mai ales aproape imposibil de realizat. Prin urmare, aceste mecanisme de observare a companiilor sunt fie inaccesibile, fie subiect de comparație la nivelul investitorilor locali.

Corporația nu este considerată doar capabilă să presteze o activitate de afaceri în echipa, ci deține cu adevărat și abilitatea de a-și lichida proprietățile fără pierderi reale. Rolul pe care corporația poate și trebuie să-l joace este practicarea unui management sensibil în companiile americane este subiectul unei ample dezbateri, dar ambele părți, atât partizanii, cât și oponenții supervizării instituționale au căzut de acord asupra unui punct, anume ca în funcție de investitorii instituționali, impunerea unei anumite discipline directorilor companiilor fără a ține cont de mediul politic atrage mari riscuri.

Sarcina unică și reală a **consiliului director** era, în trecut, îndeplinirea cerințelor legii, iar consiliile erau compuse doar din membri executivi. Treptat consiliul director a început să preia și sarcina de a urmări performanța financiară, iar componența consiliului a început să se modifice, crescând numărul membrilor non-executi. Consiliile americane și-au extins acum rolul de la supervizare la consultanță și consiliere asupra problemelor strategice, iar consiliile a peste 500 de companii au format comitetul de planificare strategică. Tot mai multe companii își țin întrunirile anuale în vederea discutării și stabilirii strategiei proprii. De asemenea, tot la inițiativa consiliilor, s-a demarat o acțiune pe scară largă de căutare și selectare de membri non-executivi, pentru a atrage în firmă experiența și cunoștințele acestora.

În urma unor studii aprofundate, în condițiile recente, când în America s-a constatat o scădere a performanței competitive în afaceri, au rezultat un număr de propuneri pentru îmbunătățirea sistemului actual, printre care::

1. Preluarea inițiativei, nu asumarea rolului de reacție, de către consiliile de conducere pentru desfășurarea afacerilor companiei;
2. Stil de investitor, nu stil de proprietar, mai ales în cazul acționarilor instituționali.

Aceste prime aspecte au fost semnalate ca urmare a tendinței pieței de a controla companiile în perioada anilor "80. Piața a fost activată de incapacitatea consiliilor de a preveni depășirea drepturilor administrative. Răspunsul consiliilor la o competiție între trei mari companii a fost concedierea conducătorului executiv în toate cele trei cazuri, dar ezitarea în privința directorilor de succes la acel moment a durat prea mult, punând companiile în

Scanned with OKEN Scanner

situaţii critice, a condus la ample dezbateri referitoare la performanţa companiilor.

Dezbaterea asupra negativităţii companiilor americane a condus a un număr de propuneri pentru a realiza o implicare mai independentă şi efectivă a membrilor non-executivi din consiliu. Mulţi observatori au văzut că implicarea consiliului este doar o reflexie a rolului lipsit de angajament al acţionarilor companiei, care au devenit investitori speculativi, nu proprietari reali.

Soluţia, pentru astfel de cazuri, poate să uşureze şi să încurajeze relaţii pe termen lung între acţionari şi companie şi să ducă la creşterea procentului de acţiuni deţinut de investitori instituţionali, care trebuie să joace un rol mai eficient în afacerile firmei, aşa cum se întâmplă în Germania.

7.10. Sistemul german de guvernanţă corporativă

Cea mai mare parte a acţiunilor companiilor germane este deţinută de către alte companii, proprietatea mutuală între companii reprezintă aproape jumătate din valoarea acţiunilor. Nu mai puţin de 20% din acţiuni sunt deţinute de către investitori individuali, care reprezintă a doua categorie de acţionari din Germania. Aceste acţiuni ale indivizilor sunt clasificate ca acţiuni la purtător, a cărei evaluare este concentrată, ca la bănci, şi astfel peste 90% din acţiunile cotate la bursa germană, sunt deţinute de către corporaţii. Participaţiile în companiile germane sunt foarte concentrate. În 1988, în 27 din primele 40 companii germane exista cel puţin un acţionar care să deţină mai mult de 10% din acţiunile companiei respective. Proprietarii companiilor au modele mai puternice ca rezultat al preluării responsabilităţilor de proprietar şi supervizor al performantei companiei. Acţionarii germani caută rareori surse de finanţare pe piaţa, spre deosebire de americani. În pofida puterii economiei a Germaniei, la bursa de valori se tranzacţionează acţiunile a numai 500 de companii, ceea ce reprezintă mai puţin de 20% din numărul echivalent al companiilor americane cotate la bursă. Cu toata creşterea financiară din Germania prin intermediul drepturilor acordate acţionarilor, nu aceasta este principala resursă financiară a companiilor germane, care-şi obţin fondurile în principal sub forma de împrumuturi bancare. De aceea, performanţa bursieră nu acordă o atenţie majoră acţionarilor.

Un control suplimentar al pieţei asupra companiilor nu există. Practic, acest lucru se datorează situaţiei pieţei financiare. Cel mai important factor care determină activitatea firmei este structura acţionariatului, care se ghidează după metodele de guvernanţă corporativă. Companiilor germane li se permite prin lege să limiteze dreptul la vot al unui acţionar, iar acţiunile unei companii aflate în posesia băncii nu pot fi vândute. Rolul jucat de angajaţi în cadrul procedurilor corporative în prevenirea operaţiunilor agresive, restructurarea

Scanned with OKEN Scanner

companiilor care urmează de obicei operaţiunilor de preluare, toţi aceşti factori fac dificilă pentru investitori lichidarea proprietăţii.

Punctul de vedere al unui proprietar într-o firmă germană trebuie să fie luat în considerare în luarea deciziilor privind compania datorită faptului că obligaţiile sociale primează în comunitatea germană, în vederea obţinerii prosperităţii pentru întreaga comunitate.

Companiile mici au puţine obligaţii faţă de alte părţi, non investitori, dar firmele mari sunt obligate faţă de angajaţi, furnizori, clienţi şi comunităţile locale. Aceste obligaţii sunt exprimate deschis prin acceptarea drepturilor şi intereselor tuturor participanţilor în companie.

Nu există reglementari specifice care să controleze reprezentarea acţionarilor. Rezultatul este că reprezentarea acţionarilor în Germania ia forma unor mari grupuri cu drept de vot, iar la adunarea generală se va atinge un procentaj mare de voturi.

Concentrarea dreptului la vot creează o relativă reprezentare directă a acţionarilor, ceea ce nu afectează posibilitatea acţionarilor individuali de a avea grija de interesul lor şi al tuturor părţilor implicate.

Principalul obiectiv în cazul multi-reprezentării este admiterea interesului comun al tuturor părţilor, care nu este în acord sau dezacord cu interesul unei anumite părţi. Responsabilităţile prioritare ale consiliului sunt definite prin multi-reprezentare, exprimând interesul companiei ca un întreg prin dezvoltarea capacităţii companiei de a crea bunăstare. Acest principiu se bucură de un sprijin de grup prin intermediul tuturor părţilor, acordând o mai mică atenţie performanţei companiei pe termen scurt.

Valoarea pe termen scurt a acţiunii nu este cel mai important aspect, cei cărora nu le convine nu au cum să se opună, deoarece profiturile sunt considerate un mijloc necesar pentru a menţine starea de competitivitate a companiei.

Organizarea şi rolul consiliilor de conducere în Germania sunt diferite faţă de cele din Statele Unite. Sistemul german de conducere constă din două consilii: unul pentru supraveghere, supervizare, compus doar din membri non-executivi şi consiliul director, compus numai din membri executivi. Cele două consilii nu reprezintă două niveluri diferite şi nici o alternativă unul pentru celalalt, ci o clară separaţie între posturile executive şi non-executive. Ele au autorităţi şi responsabilităţi legale complet diferite. Legea prevede o distincţie clară între supervizare şi management, defineşte sarcinile administrative ce revin conducerii administrative, reprezentată de consiliul managerial (director). Consiliul director este un real factor de decizie şi se bucură de libertate şi autoritate deplină pentru a conduce activitatea companiei, dar este răspunzător în faţa consiliului de supervizare pentru felul cum a folosit autoritatea cu care a fost investit.

Scanned with OKEN Scanner

În sistemul german **sarcina de supervizare** este o practică independentă față de activitatea de management, care garantează ca afacerile companiei se află în mâinile unui management eficient. Aceasta responsabilitate este definită pe larg prin selectarea membrilor consiliului de management și înlocuirea lor dacă este necesar. Consiliul de supervizare numește managerii pe perioade de maxim 5 ani ce pot fi prelungite. Sarcinile consiliului director pot fi stabilite numai de consiliul de supraveghere, care aprobă bilanțul anual și balanțele, principalele cheltuieli de capital, închiderea unităților de producție și distribuirea profitului. Este inutil să mai spunem că dacă rolul consiliului de supervizare este să urmărească activitatea unei echipe de executivi, atunci membrii săi sunt non-executivi. Un mare procent de consilieri sunt numiți în conformitate cu legea germană în vigoare, nu cu sistemul de bază al companiei, iar structura consiliului depinde de mărimea companiei. Există obligația ca în consiliul director să se asigure și reprezentarea angajaților, printr-un număr de reprezentanți aleși de către salariați, ceilalți membri ai consiliului director fiind numiți de către acționari pe perioade de 4 cu posibilitate de prelungire a contractului. Pentru a evita fricțiunile între cele două grupuri, fiecare dintre ele are dreptul de a obiecta împotriva candidaților celuilalt grup. Stabilirea prin lege a structurii fiecărui consiliu este legată strâns de înalta reprezentare instituțională între acționari. Consiliile de supervizare din companiile mari, ale căror acțiuni sunt tranzacționale la bursa sunt asemănătoare. Distribuția obișnuită a locurilor în consiliul de supervizare este: 30% pentru reprezentanții acționarilor, 20% pentru corporații de investitor (cu excepția acționarilor instituționali) și 50% pentru angajați.

Înalta reprezentare a salariaților în consiliile de supervizare este considerată o trăsătură caracteristică a sistemului german.

Membrii consiliului de supervizare nu au autoritate administrativă în companie, iar reprezentarea salariaților în acest consiliu este o importantă recunoaștere a drepturilor lor de a obține informații și a participa la discuțiile importante care afectează compania, adunând astfel date suficiente pentru a trage la răspundere managerul companiei, dacă este cazul. Consiliile de supervizare oferă îndrumare la prima mână și atrage atenția din timp pentru a preveni problemele.

Membrii consiliului trebuie să reprezinte compania și să reflecte interesele acesteia. Ei trebuie să-și dedice loialitatea și întreaga atenție companiei, în plus trebuie să efectueze evaluări corespunzătoare și corecte ale performanței managementului, ghidați de standarde înalte. De asemenea, trebuie să-și îndeplinească sarcinile cu toata atenția, pentru a evita un conflict de interese.

Implicarea băncilor în conducerea corporativă este o caracteristică distinctivă a sistemului german. În 1988 reprezentanții celor mai mari 9 bănci ocupau 96 locuri în consiliile de supraveghere ale unui număr de 96 din cele mai importante 100 de companii.

Scanned with OKEN Scanner

Băncile reprezintă împreună mai mult de 80% din voturile la întrunirile adunărilor generale, ca grup, băncile deţin în general suficiente acţiuni pentru a determina statutul şi raportările unui mare număr de companii, mai ales în cele care sunt deţinute de un număr mare de părţi. Această putere de vot este în creştere datorită rolului băncilor de finanţator extern, sistemul de bancă devenind, fără îndoială, foarte important pentru companiile germane care caută finanţarea de afară. În plus, băncile sunt organisme necesare prin intermediul cărora se realizează medierea în cazul în care se doreşte finanţarea din alte surse puternice de investiţii.

Sistemul german nu lasă loc reclamaţiilor asupra modului cum se aplică sistemul de guvernanţă corporatistă, o mare parte a performanţei sistemului se datorează existenţei consiliilor, în măsura în care astfel sunt susţinute relaţii pe termen lung între investitorii majori ai companiei. Multe dezbateri se concentrează pe rolul băncilor în cadrul conducerii corporatiste, puternicul efect al băncilor asupra consiliilor de supervizare şi de conducere are mari defecte, deoarece perspectiva şi experienţa băncilor sunt de prim grad, în domeniul financiar, şi au tendinţa să încurajeze finanţarea companiilor pe principii bancare, nu de piaţa. Cel mai important aspect este că băncile, în calitate de creditori, pot pune consideratele de siguranţă înaintea celor de oportunitate, pentru a-şi proteja investiţiile, această preferinţă nu este înlăturată nici dacă băncile, în calitate de proprietar parţial al companiei, ar avea de câştigat din distribuirea profitului acesteia. Câţiva analişti au ajuns la concluzia ca acele companii aflate sub influenţa puternică a băncilor sunt mai puţin profitabile decât cele mai independente faţă de bănci. Într-o dezbatere recentă s-a discutat despre puterea băncilor. A fost luat în discuţie cazul celor mai mari 3 bănci din Germania şi al marilor companii germane, rolul lor în consiliile de supervizare al fiecăreia. Relaţiile personale reciproce nu numai că slăbesc procesul de supervizare, dar lasă de asemenea loc conflictelor de interese, conduce la slăbirea îndeplinirii cerinţelor de deschidere faţă de acţionari şi la apariţia unei probleme de transparenţă a activităţii. Băncile nu sunt obligate să se înregistreze ca proprietari dacă nu depăşesc 25% din volumul total de acţiuni, contabilitatea firmelor germane nu este transparentă, iar cea mai mare parte a conducerii corporative se face departe de ochii publicului.

Concentrarea acestei puteri a fost motivul principal pentru amendarea sistemului, ducând la propuneri axate pe obligarea băncilor de a diminua drepturile de proprietate şi impunerea unor cerinţe stricte de deschidere. Auditorii vor fi chestionaţi de consiliile de supervizare şi de conducere. De asemenea, se urmăreşte înlăturarea prezenţei băncilor în consiliile de supervizare ale companiilor concurente precum şi limitarea participării reciproce în consiliile companiilor industriale. Majoritatea acestor propuneri au ca scop supunerea sistemului controlului extern.

Scanned with OKEN Scanner

Cele două tipuri de structuri, cu un singur consiliu sau cu două, par să acopere toate formele organizaţionale, dar nici sistemul german nici cel american nu conţin toate specificaţiile acestor forme, exemplul de mai jos clarificând această diversitate. În sistemul aplicat în Japonia, 80% din consiliile companiilor cotate la bursă nu deţin membrii externi care să urmărească interesele companiei şi ale investitorilor. Toţi membrii sunt oficiali executivi sau foşti angajaţi ai companiei, iar prezenţa reprezentanţilor băncilor se face la niveluri inferioare, supervizând auditarea sau aspectele contabile. Rădăcinile sistemului japonez se află în tipul de împrumut practicat de organizaţiile industriale, sistem marcat de reuniuni industriale, numite Kurtosis, la care participă şi băncile, care deţin investiţii mari în sectorul industrial. De asemenea, participă şi sectoarele industriale, marcate de o largă participare reciprocă. Sistemul conducerii corporative răspunde acestei relaţii prin integrare, performanţa urmărind şi susţinând schimbările şi activităţile de producţie. Comparaţia între sistemul actual japonez şi stilul american clarifică împrumutul secundar al structurii organizaţionale a consiliului, de exemplu în Suedia există un consiliu unic, în Olanda funcţionează sistemul cu două consilii, iar în Italia consiliul unic funcţionează în structură industrială, iar stilul de acţionariat este mai apropiat de cel german, cele mai multe din marile companii italiene sunt afaceri de familie.

În Franţa structura oficială a consiliilor nu pare să aibă importanţă, chiar se permite companiilor să fie conduse de un consiliu sau de două, în funcţie de preferinţă; în consiliul unic, care predomină, cel puţin de 1/3 din membrii săi sunt de obicei membri externi. În oricare din aceste două situaţii, sistemul acordă directorului general (preşedintele) putere absolută în faţa consiliilor şi a acţionarilor.

Conţinutul legal existent în Europa Centrală şi de Est este în mare măsură similar sistemului german, în primul rând datorită funcţionarii unui sistem bazat pe două consilii, dar există totuşi opinia că sistemul de conducere corporativă, asemeni celui german, este foarte dependent de controlul intern al performanţei companiei. Practic, aceasta se datorează faptului că dezvoltarea controlului intern în corporaţie pare să fie perfect pentru perioade scurte de timp, dar, până când infrastructura aplicării legilor guvernanţei corporative nu este pusă la punct, se dovedeşte inutil pentru realizarea unui control efectiv. În ceea ce priveşte pieţele financiare, acestea nu pot juca un rol similar cu cele din sistemele bazate pe guvernanţă corporativă, chiar dacă se presupune ca aceste pieţe financiare vor juca acest rol după depăşirea perioadei de tranziţie. Atingerea eficienţei şi a dezvoltării acestor pieţe va însemna sfârşitul perioadei de tranziţie. Absenţa unui control extern puternic acordă o importanţă deosebită instrumentelor cu care operează controlul intern, reprezentate prin consilii pe durata perioadei de tranziţie. Dificultatea în evaluarea eficienţei consiliilor în

Scanned with OKEN Scanner

economiile din Europa Răsăriteană şi Centrala vine din faptul că ceea ce pot face efectiv consiliile depinde în mare măsura de identitatea acţionarului majoritar. Acest aspect este încă discutabil în majoritatea acestor ţări, unde nu s-au încheiat programele de privatizare, felul prin care aceste programe decid identitatea celui care are dreptul să deţină activele companiei şi cine le deţine în realitate, existând încă proprietatea de stat. Existenţa consiliilor în societăţile deţinute de stat permite doar o estimare a felului în care se vor utiliza procedurile guvernanţei corporative. În pofida faptului că activitatea companiei se *bazează* pe părţi interne pentru observarea performanţei acestora, ceea ce face ca sistemul de organizare să se apropie de cel german, membrii consiliilor par să se asemene celor din Statele Unite, nu se *bazează* pe bănci pentru o observare eficientă a performanţelor companiei. În mare parte, interesul băncilor germane derivă din creditul avansat companiilor, în timp ce în ţările Europei Centrale şi Răsăritene băncile au un rol limitat în furnizarea de capitaluri şi, chiar dacă banca participă la conducerea corporativă, eficienţa ei este limitată de lipsa de performanţă a companiei.

Dacă o corporaţie este capabilă să-şi asume rolul jucat de băncile germane în conducerea corporativă, atunci fondurile de investiţii se pot transforma în instrumente de control efectiv asupra companiilor. Este posibil ca rolul acestor fonduri să nu urmeze neapărat experienţa americană, care a dovedit eficienţa observării de către investitori externi, întrebările importante care se ridică se referă la motivele pe termen lung ale acestor fonduri, concentrarea mare a drepturilor de control în mâinile acestora şi posibilitatea apariţiei conflictelor de interese derivate din aceasta concentraţie.

Membrii consiliilor executive lucrează într-un mediu dificil, lipsit de legi civile care să controleze comerţul şi de asemenea, mediul social se confruntă cu multe dificultăţi. Consiliile care lucrează doar prin membrii săi sunt mai eficiente decât consiliile care aşteaptă asistenţă. Acest mod de lucru, prin forţe proprii, se concentrează asupra a două aspecte:

1. Să permită consiliului să-şi cunoască responsabilităţile pe baza unei descrieri oficiale sarcinilor;

2. Selectarea membrilor consiliului a căror pregătire să justifice autoritatea lor. Principalele responsabilităţi ale membrilor de consiliu în orice sistem de conducere corporativă sunt de observare a performanţei conducerii, acesta fiind mecanismul principal de îndeplinire a obligaţiilor asumate. În caz contrar, rezultatul va fi un consiliu capabil să recomande, nu să supervizeze.

Companiile americane intenţionează să îmbunătăţească guvernanţa corporativă prin stabilirea unor norme clare şi oficiale de evaluare a performanţei executivului, aceste măsuri nu sunt impuse prin lege, sunt stabilite de fiecare companie în parte, în funcţie de condiţiile şi necesităţile fiecărei companii.

Scanned with OKEN Scanner

Al doilea domeniu în care consiliile se pot susţine singure se referă la evaluarea şi selectarea membrilor consiliului. Observarea efectivă a performanţei manageriale impune consiliului să deţină toate informaţiile care pot fi obţinute în mediul de tranziţie, avantajul experienţei primează, dar nu este un instrument necesar pentru verificare. Membrii consiliului trebuie să deţină informaţii, să fie integri şi independenţi, toţi trebuie să aibă acces la documentele şi datele companiei, lipsa de transparenţă împiedică observarea eficientă a conducerii executive. Astfel a apărut o urgenţă de mare importanţă, definirea unor standarde de evaluare a gradului de independenţă a membrilor consiliului şi a situaţiilor de conflict de interese; în cazul în care aceste standarde sunt aplicate, vor fi impuse restricţii clare membrilor consiliilor.

Compania trebuie să confirme selecţia oficială precum şi procedura de numire a membrilor săi pentru a se asigura că membrii consiliului vor corespunde nevoilor firmei. De asemenea, compania trebuie să stabilească principii clare de evaluare a performanţei membrilor consiliilor, iar confirmarea lor este legată de această evaluare. Deşi aceste recomandări legate direct de funcţionarea companiei, unele sunt larg dezbătute în cadrul conducerii corporatiste, în special cele legate de definirea ţelurilor companiei şi de caracterizarea membrilor consiliului, selecţionarea acestora însemnând cedarea drepturilor cuvenite proprietarilor către manageri. Selecţionarea este marcată de o dificultate aparte în economiile în tranziţie, în care majoritatea companiilor care au fost supuse restructurării trebuie să se confrunte cu interesele clare şi conflictuale ale investitorilor. Ţinând cont de dificultăţile administrative şi de presiunile sociale existente, în multe economii în tranziţie reprezentanţii investitorilor în consilii, adesea activişti politici, pot boicota operaţiunile constructive de restructurare, întrucât procedura de mare privatizare este acompaniata de instituirea fondurilor de privatizare şi de apariţia fondurilor de investiţii, în care statul este adesea un important participant. În alte cazuri, statul poate avea drepturi de control prin transferarea treptată a proprietăţii. În aceste situaţii reprezentanţii intereselor statului pot obstrucţiona restructurarea iniţială.

Aceste rezerve nu se mai aplică firmelor internaţionale, membrii consiliului fiind independenţi atât faţă de conducerea companiei cât şi faţă de investitorii instituţionali, iar consiliile sunt formate din profesionişti. Aceste rezerve arată că principala responsabilitate a membrilor în consiliu trebuie să se concentreze pe dezvoltarea companiei, iar pentru a atinge acest obiectiv, consiliul trebuie să admită interesele şi drepturile tuturor investitorilor. Consiliul trebuie să se *bazeze* pe evaluări practice şi economice corecte, nu pe vagi responsabilităţi sociale.

Scanned with OKEN Scanner

7.11. Guvernarea corporativă şi rolul comitetelor de audit

Tot mai multe state europene au modificat legile companiilor pentru a permite reforma în domeniul conducerii corporative şi pentru a stabili rolul comitetelor de conducere specializate.

Conceptul de guvernare corporativă defineşte totalitatea principiilor, regulilor şi normelor prin care se asigură administrarea şi gestionarea de către manageri a întreprinderilor, în interesul investitorilor actuali şi potenţiali ai entităţilor în cauză. El are la bază ipoteza conform căreia managerii unei întreprinderi sunt capabili de a pune în practică diferite mecanisme ale căror control este în funcţie de obţinerea de avantaje în favoarea acţionarilor şi a altor parteneri ai întreprinderii.

Alte delimitări ale acestui concept privesc guvernarea întreprinderii drept un set de reguli, norme, relaţii între management, consiliu de administraţie, acţionari şi alţi deţinători de titluri, prin care se stabilesc structura şi obiectivele firmei, mijloacele de realizare a acestor obiective, precum şi monitorizarea performanţelor.

Guvernarea întreprinderii exprimă susţinerea de către acţionari şi toţi ceilalţi interesaţi, a ceea ce asigură succesul oricărei întreprinderi. Pieţele emergente şi economiile în tranziţie au datoria să asigure guvernarea întreprinderii, să folosească practici corecte de gestiune şi control pentru a putea accede la finanţarea necesară creşterii lor economice.

Astăzi, corporaţia este forma dominantă de organizare a afacerilor în întreaga lume. Patru caracteristici de bază asigură succesul corporaţiei şi permit combinarea eficientă a unei mari mase de capital de la numeroşi investitori şi administrarea eficientă a unor afaceri întinse, cu numeroşi proprietari şi angajaţi:

a. răspunderea limitată a investitorilor;
b. libera circulaţie a acţiunilor;
c. personalitatea juridică;
d. managementul centralizat.

Fiecare dintre aceste patru caracteristici poate fi privită ca o teză care constituie o profundă antiteză, creând de la început un set previzibil de conflicte şi probleme care sunt caracteristici structurale permanente ale sistemului corporativ.

Tendinţele moderne privind guvernarea corporativă şi a codurilor de bună practică au început în anii 90 în Regatul Unit, Statele Unite şi Canada, ca răspuns la problemele performanţei corporative la principalele companii. La această situaţie se adaugă pierderea percepţiei cu privire la supravegherea efectivă a conducerii şi contribuţia acesteia la problemele de performanţă. Rapoartele Cadbury şi Greenbury în Regatul Unit, directivele Comitetului de Direcţie al General Motors în Statele Unite şi Raportul Dey în Canada au

Scanned with OKEN Scanner

influenţat, fiecare în parte, sursele pentru alte directive şi eforturile de elaborare a codurilor. În zona continentală europeană, Comisia Operaţiunilor de Bursă recomandase constituirea comitetelor de audit în marile întreprinderi franceze. În Franţa au fost elaborate patru rapoarte principale, respectiv raportul Pebereau, raportul Vienot, raportul Arthuis şi raportul Marini.

Unul dintre cele mai cunoscute organisme înfiinţate în acest domeniu, Comitetul Cadbury, a fost creat în 1991 în urma diminuării competitivităţii întreprinderilor şi a falimentului marilor grupuri engleze de la începuturile anilor 70 şi 80. Acesta a trebuit să răspundă la o serie de întrebări legate de responsabilitatea administratorilor şi managerilor privind raportarea financiară, relaţiile dintre acţionari şi administraţie, rolul comitetelor de audit, obligaţiile de raportare financiară. După un an, Comitetul a publicat primele concluzii sub forma unui cod al bunelor conduite în afaceri (code of best practice).

Principalele recomandări ale acestui raport s-au referit la o serie de probleme legate de existenţa comitetelor, mai ales a comitetului de audit, participarea în cadrul consiliului de administraţie a unor persoane independente (non executive directors) şi la necesitatea transparenţei informaţiei înainte ca aceasta să fie transmisă pieţei. Ca exemplu:

- ✓ Consiliul de Administraţie trebuie să aleagă un comitet de audit care să cuprindă cel puţin 3 administratori non-executivi ale căror competenţe şi responsabilităţi trebuie să fie clar precizate. Administratorii non-executivi trebuie să fie în majoritate independenţi;
- ✓ Consiliul de Administraţie trebuie să stabilească extinderea responsabilităţii comitetului de audit în elaborarea situaţiilor financiare şi a raportului de prezentare a acestora, înainte de raportul auditorilor, în care este de asemenea precizată responsabilitatea proprie;
- ✓ Administratorii trebuie să confirme în raportul anual continuitatea exploatării, precizând ipotezele reţinute şi incertitudinile;
- ✓ Prezenţa în Consiliul de Administraţie a comitetelor specializate, în special a Comitetului de audit, conduce la îmbunătăţirea relaţiilor între organele de conducere;
- ✓ Comitetele specializate îşi desfăşoară activitatea în mod strict colegial. Apartenenţa la unul dintre comitete nu restrânge dreptul la informare recunoscut fiecărui membru al Consiliului de Administraţie;
- ✓ Refuzul unui administrator de a furniza date sau documente necesare informării, cunoaşterii sau cercetării cu orice titlu, a unei situaţii oarecare, este condamnabilă deoarece afectează colegialitatea. Din consideraţii de secret profesional accesul la informaţiile deţinute de auditorii externi este interzis.

În conceperea sistemelor de conducere a întreprinderii se manifestă două concepţii, **monistă şi dualistă**. Conform concepţiei moniste, întreprinderea

Scanned with OKEN Scanner

este condusă de un consiliul de administrație, situat sub autoritatea adunării generale a proprietarilor, a cărui activitate este supravegheată de cenzori/ auditori. Concepția dualistă presupune împărțirea consiliului de administrație în două echipe de conducere, una formată din administratorii executivi și cealaltă formată din administratori non-executivi, organizați în comitete de specialitate, între care comitetului de audit îi revine un rol esențial.

Comitetul de audit reprezintă un factor de îmbunătățire a calității informației financiare atât în interiorul întreprinderii cât și în relațiile cu terții. Principiile care stau la baza activității acestui comitet vizează cultivarea climatului de control, în sensul sensibilizării personalului cu privire la necesitatea și utilitatea controlului, identificarea riscurilor specifice, evaluarea și monitorizarea acestora, identificarea formelor de control posibile și necesare, actualizarea conținutului și calității lor, stimularea proceselor care asigură informarea și comunicarea în interiorul și cu exteriorul întreprinderii.

Comitetul de audit trebuie investit cu autoritate din partea consiliului de administrație pentru a putea obține consiliere profesională externă independentă, pentru a avea acces liber la resursele și informațiile din cadrul companiei, pentru a avea acces liber la discuții cu orice angajat din întreprindere, pentru a conduce propriile investigații și a consulta auditorii externi în orice problemă relevantă.

De asemenea, comitetul de audit este garantul prevenirii angajării întreprinderii în proiecte, în asumarea de obligații și atribuții care nu sunt în concordanță cu obiectivele statutare, sau în tranzacții cu nivel ridicat de risc, de natură să aducă prejudicii majore. Comitetul supraveghează activitatea de elaborare și prezentare a raportărilor financiare, examinează informațiile financiare interimare și anuale, precum și a altor informații publicate de către întreprindere pentru a se asigura de echilibrul și transparența acestora. Totodată, comitetul de audit monitorizează activitatea și resursele funcției de control intern și relația întreprinderii cu auditorul financiar.

Monitorizarea activității de control intern impune comitetului de audit supravegherea calității mediului de control și a nivelului de înțelegere de către personal a necesității acestuia, evaluarea riscurilor și modul în care acestea sunt monitorizate, înțelegerea și examinarea procedurilor de control intern și audit intern, culegerea, examinarea și prezentarea către Consiliul de administrație a propunerilor de îmbunătățire a activității și urmărirea soluționării acestora.

Cu privire la relația întreprinderii cu auditorii externi, Comitetul de audit acordă aviz independent cu privire la alegerea și numirea auditorilor externi, participă la negocierea onorariilor și își exprimă părerea cu privire la competența persoanelor nominalizare. În atribuțiile sale intră și examinarea programelor de intervenție ale auditorului financiar și evaluarea nivelului la care au fost finalizate concluziile și propunerile cuprinse în rapoartele de audit ale acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

7.12. Cod de guvernare corporativă – propunere pentru România

Capitolul I – Scop şi definiţii

1. Scop

Pornind de la principiul respectării şi întăririi dreptului de proprietate privata, prezentul „Cod" stabileşte un set de reguli şi exigenţe care influenţează managementul unei societăţi comerciale în ceea ce priveşte planificarea strategică şi adoptarea deciziilor, în scopul optimizării intereselor acţionarilor, creditorilor, clienţilor, angajatorilor şi angajaţilor.

Prezentul cod nu fixează regulile care definesc etica în afaceri, ce privesc raporturile între diferite societăţi comerciale şi nici regulile de etica pe care angajaţii unei societăţi comerciale trebuie să le respecte.

2. Definiţii

A. Conducerea corporativă se referă la sistemul prin care companiile sunt conduse şi controlate.

B. Structura conducerii corporative cuprinde constituenţi interni şi externi, după cum urmează:

a) constituenţii interni sunt acţionarii, membrii consiliului de administraţie, membrii comitetului de direcţie, directorii executivi, angajaţii unei societăţi, creditorii, investitorii, clienţii;

b) constituenţii externi: prevederile legale pe care se întemeiază şi care motivează raporturile juridice stabilite între constituenţii interni ori activitatea decizională a unei companii;

Potrivit regulilor de drept societar, structura de conducere în societăţile comerciale din România se bazează pe modelul tradiţional şi cunoaşte 2 forme, după următoarele raporturi juridice care se stabilesc între părţi:

a) acţionari (mandant/principal) – administratori (mandatar/agent) – directori executivi/manageri (salariaţi);

b) acţionari – administratori – comitet de direcţie – directori executivi/ manageri.

A. Obiectivele conducerii corporative se referă la:

a) comunicare efectivă şi permanentă între constituenţii interni;

b) disciplina financiară, prin audit intern şi extern al companiei;

c) eficienta, prin alegerea deciziilor optime de către consiliul de administraţie;

d) informarea permanentă a publicului cu privire la situaţia financiară a societăţii şi obiectivele pe care doreşte să le realizeze;

e) Asumarea responsabilităţii faţă de comunitate şi faţă de protecţia mediului.

A. Creditor al unei societăţi comerciale este o bancă, societate de factoring, fond de garantare a creditelor, persoana fizică ori un furnizor dacă

Scanned with OKEN Scanner

acesta din urmă livrează în mod constant marfă pe credit, iar finanțator/investitor al societății poate fi un fond mutual, un fond închis de investiții – persoană juridică, un fond cu capital de risc, un fond privat de pensii, o bancă de investiții, o societate de leasing, Banca Europeana pentru Reconstrucție și Dezvoltare ori alte organisme financiare internaționale, o persoană fizică ce deține obligațiuni emise de societate.

B. Societate dominantă este o societate comercială ce deține controlul asupra altei societăți comerciale sau grup de societăți comerciale.

C. Membrii cu funcție de reprezentare se referă la acei membrii ai consiliului de administrație care, potrivit legii române, sunt numiți într-un comitet de direcție. Membrii comitetului de direcție nu se confundă cu directorii executivi ai unei societăți comerciale.

D. Tantieme se referă la o sumă de bani încasată de fiecare membru al consiliului de administrație pentru participarea la ședințele consiliului de administrație. Tantiemele se pot acorda adițional jetoanelor de prezență ori a dividendelor sau în locul jetoanelor de prezență, în funcție de situația financiară a unei societăți comerciale și se calculează ca procent din profitul net al acesteia.

Capitolul II – Aria de aplicare

3. Prezentul Cod poate fi aplicat oricărei societăți comerciale, dar cu precădere societăților cotate la bursa de valori sau ale căror acțiuni sunt vândute pe piața RASDAQ, indiferent de proveniența inițială sau actuală a capitalului – de stat sau privat. De asemenea, prevederile prezentului Cod pot fi aplicate și societăților comerciale care beneficiază de o finanțare printr-un fond cu capital de risc sau ale căror acțiuni sunt achiziționate de un fond mutual, fond închis de investiții altul decât un fond cu capital de risc sau fond de pensii, chiar dacă acțiunile acestor societăți comerciale nu sunt încă cotate la bursa de valori sau pe piața RASDAQ.

Capitolul III – Structura consiliului de administrație, condiții de numire

4. Structura consiliului, împărțirea competentelor

A. Consiliul de administrație va avea în componența sa membrii cu funcții de reprezentare și executive, precum și membrii fără funcții de reprezentare, astfel încât într-un asemenea consiliu să existe un număr impar de membrii cu funcție de reprezentare organizați într-un comitet de direcție și un număr par de membri fără funcții de reprezentare. Totuși, dacă acționarii hotărăsc, societatea poate avea un consiliu de administrație fără un comitet de direcție. În acest caz, o parte din funcția de reprezentare și implicit din activitatea decizională se deleagă directorilor executivi – angajați ai societății.

Scanned with OKEN Scanner

B. Funcţia de reprezentare se referă la dreptul şi obligaţia unui membru al consiliului de administraţie de a reprezenta societatea în raport cu terţii, respectiv de a comunica sau de a negocia cu terţe persoane, ori de a angaja patrimonial societatea. Persoanele fără funcţie de reprezentare, chiar dacă pot decide în consiliul de administraţie, nu pot reprezenta societatea în raport cu terţii.

5. Condiţii privind numirea unei persoane ca administrator

A. Condiţii generale

Orice persoană desemnată în calitate de administrator trebuie să îndeplinească următoarele cerinţe:

- să aibă capacitate de exerciţiu deplină, să se bucure de onorabilitate şi de o bună pregătire în domeniul economic, juridic sau în domeniul în care societatea îşi desfăşoară activitatea;
- să nu cumuleze simultan mai mult de 2 mandate de administrator;
- să fie capabil să analizeze bilanţuri, conturi de profit şi pierderi, situaţiile fluxului de numerar şi situaţiile financiare. Aceste criterii nu se aplică în cazul persoanelor desemnate ca experţi în domeniul ştiinţific sau tehnologic;
- ✓ să nu fi fost revocat dintr-un alt consiliu de administraţie al aceleaşi societăţi sau unei alte societăţi pentru proasta administrare;
- ✓ să nu deţină calitatea de deputat, senator, ministru, secretar de stat, subsecretar de stat, ori de director într-un minister, agenţie guvernamentală ori altă instituţie publică. Prevederea se extinde şi asupra soţului sau rudelor până la gradul al IV-lea inclusiv al persoanelor care deţin un mandat de deputat sau senator, ori sunt numiţi în funcţia de ministru, secretar de stat, director într-un minister, agenţie guvernamentală sau altă instituţie publică.

B. Condiţii speciale

Este de preferat ca membrii consiliului de administraţie să nu deţină calitatea de acţionari/asociaţi ai societăţii, cu excepţia cazului în care aceasta din urmă s-a organizat sub forma societăţii în comandită simplă, în nume colectiv sau în comandită pe acţiuni. De asemenea, cât sunt în funcţie, membrii consiliului de administraţie nu trebuie să dobândească acţiuni/părţi sociale la societate, să nu dobândească sau să deţină calitatea de acţionar/asociat, director executiv (salariat), ori cenzor la un furnizor sau distribuitor al societăţii la care sunt administratori, ori la o societate cu care se afla în concurenta. Aceasta dispoziţie se extinde şi asupra rudelor până la gradul al IV-lea şi soţului, astfel încât să se evite situaţia în care concomitent cu administrarea unei societăţi, rudele sau soţul administratorului să poate desfăşura acelaşi comerţ în concurenţă, ori să fie furnizor sau distribuitor pentru societate, precum şi situaţiei în care administratorul are un interes material sau o relaţie materială cu o persoană care este parte într-un contract cu societatea.

Scanned with OKEN Scanner

C. La societăţile cu răspundere limitată asociaţii pot hotărî în adunarea generală, dacă prevederile lit. B ale acestui paragraf se extind şi asupra administratorilor pe care îi numesc.

6. Prevederile paragrafului 5 lit. A şi B se aplică în egală măsură societăţilor comerciale la care statul este acţionar. De asemenea, în funcţie de hotărârile adunării generale ale acţionarilor, dispoziţiile paragrafului anterior se pot aplica:

- ✓ societăţilor comerciale, altele la care statul este acţionar majoritar, în situaţia în care acţionarii majoritari constată că poate apare un conflict de interes cu administratorii, datorită faptului ca aceştia din urmă deţin calitatea de acţionari;
- ✓ societăţilor comerciale la care controlul (33% din acţiunile cu drept de vot) sau poziţia majoritară (51% din acţiunile cu drept de vot) sunt deţinute de societăţi comerciale la care statul este acţionar majoritar sau deţine o funcţie de control;
- ✓ societăţilor comerciale administrate de o persoană juridică, pentru persoanele fizice desemnate de aceasta pentru a exercita activitatea decizională.

7. Ori de câte ori va apare un caz ce poate fi calificat drept conflict de interes prin încălcarea condiţiilor generale şi speciale conform paragrafului 5 lit. A şi B şi paragrafului 6 din prezentul Cod, persoana care se află intr-o asemenea situaţie va informa pe ceilalţi membrii ai consiliului de administraţie şi pe reprezentanţii acţionarilor. Dacă persoana care se află intr-o asemenea situaţie nu comunică cu oricare din constituenţii interni menţionaţi, adunarea generală a acţionarilor este obligată, în şedinţă extraordinară sau ordinară, întrunită ulterior constatării ca o asemenea situaţie a intervenit, să decidă înlocuirea persoanei din funcţia de membru al consiliului de administraţie.

8. Preşedintele consiliului de administraţie poate deţine funcţii de reprezentare şi executive în societate, în calitate de director general. Totuşi, adunarea generală a acţionarilor poate decide ca preşedintele consiliului de administraţie să aibă dreptul oricând să numească o altă persoană în calitate de director general – angajat al societăţii. În acest din urma caz, consiliul de administraţie nu va numi un comitet de direcţie din rândul membrilor săi, dar va stabili limitele activităţii de reprezentare şi ale activităţii decizionale între preşedintele consiliului şi directorul general.

9. Mărimea consiliului

A. Afară de cazul în care actul constitutiv al societăţii prevede altfel, conform prevederilor paragrafului 7 din prezentul Cod, consiliul de administraţie poate fi alcătuit din doi membri fără funcţie de reprezentare şi 3 membri cu funcţie de reprezentare - numiţi în comitetul de direcţie. În societăţile comerciale din categoria întreprinderilor mici, o asemenea structură nu este necesară, aşa cum în întreprinderile mari numărul membrilor consiliului poate

Scanned with OKEN Scanner

fi extins, dar nu mai mult de 7, pentru a se asigura luarea deciziilor într-un timp optim. Persoanele cu funcţii de reprezentare pot avea şi funcţii decizionale în gestiunea de zi cu zi a societăţii.

B. Membrii fără funcţii de reprezentare pot fi numiţi din rândul următoarelor categorii de persoane:

- ✓ administratori sau directori executivi la societatea dominantă;
- ✓ foşti directori executivi care nu mai activează cu norma întreagă dar care se presupune ca au suficientă experienţă din funcţia anterioară pentru a contribui în mod constructiv la lucrările consiliului;
- ✓ directori executivi la una dintre sucursalele societăţii mamă, în funcţie de performanţele acesteia.

10.1 Adunarea generală a acţionarilor/asociaţilor poate numi ca membru al consiliului de administraţie o persoană independentă – fără funcţie de reprezentare a societăţii, recomandată de unul din creditorii sau investitorii societăţii ori de un acţionar. Această persoană trebuie să se bucure de reputaţie şi de pregătire profesională în domeniul juridic, economic sau din domeniul în care societatea îşi desfăşoară activitatea. Regulile prevăzute la paragrafele 5-7 din prezentul set de reguli se aplica în mod corespunzător şi acestor categorii de persoane.

10.2 Dispoziţiile paragrafului 10.1 se aplică în special în situaţiile în care:

- ✓ societatea nu îşi rambursează ratele şi dobânzile către bancă la termenele fixate în contractul de împrumut sau către un investitor, dacă s-a împrumutat prin emisiune de obligaţiuni, ori s-a finanţat prin emisiune de acţiuni şi la termenul convenit cu un fond cu capital de risc nu îşi răscumpără acţiunile, în condiţiile prevăzute de lege; cazul se poate aplica şi în cazul finanţării prin leasing;
- ✓ societatea nu pune la dispoziţia creditorului sau investitorului informaţiile financiare obligatorii de două ori pe an sau trimestrial.

11. Natura contractului de administrare

Contractul de administrare constituie un mandat cu o dublă natură - contractuală şi legală. În baza acestui contract, reprezentantul acţionarilor, în numele societăţii şi persoanele desemnate ca administratori stabilesc întinderea drepturilor şi obligaţiilor ce le revin, potrivit dispoziţiilor legale în vigoare privind societăţile comerciale şi legii contractului de administrare. Contractul trebuie să fixeze, cel puţin, indemnizaţiile, tantiemele, după caz, condiţiile de revocare, precum şi funcţiile executive şi de reprezentare ale unui administrator. În toate cazurile, funcţia de reprezentare se exercită de către preşedintele consiliului de administraţie, de vicepreşedintele consiliului, conform unor situaţii strict circumstanţiate în actul constitutiv al societăţii şi de către directorul general, dacă aceasta din urma nu este unul şi aceeaşi persoană cu preşedintele consiliului. Între preşedintele consiliului de administraţie şi directorul general

Scanned with OKEN Scanner

se vor delimita clar funcţiile de reprezentare, potrivit contractului de munca încheiat între societate şi directorul general.

12. Natura contractului încheiat între societate şi directorii executivi

Între societate, reprezentantă prin preşedintele consiliului de administraţie şi directorii executivi se încheie un contract de muncă, potrivit legii. Contractul va fixa drepturile şi obligaţiile părţilor, conform legislaţiei muncii şi fişei postului.

13. Întrunirile consiliului

A. Pentru îndeplinirea obligaţiilor care le revin, membrii consiliului trebuie să se întrunească în mod regulat, în conformitate cu prevederile actului constitutiv al societăţii sau ori de cate ori este necesar. Fiecare consiliu de administraţie va stabili prin regulament propriu şi în conformitate cu legea şi actul constitutiv al societăţii, procedura de întrunire, de informare a ordinii de zi, de adoptare a deciziilor, de comunicare a deciziilor, precum şi frecvenţa întrunirilor, în funcţie de condiţiile specifice din fiecare societate comercială.

B. La societăţile la care a fost numit un comitet de direcţie, anterior şedinţelor consiliului de administraţie se vor comunica toate deciziile adoptate de acest comitet.

✓ **Participarea altor constituenţi la şedinţele consiliului**

La şedinţele consiliului pot participa în calitate de invitaţi:

- ✓ un reprezentant al acţionarilor, dacă acţionarii au solicitat în mod expres acest lucru; în cazul în care cererea a fost transmisa în scris la secretariatul consiliului de un acţionar minoritar, la şedinţă va participa şi un reprezentant al acţionarului majoritar; regula se aplică prin reciprocitate, precum şi în situaţia în care cererea a fost transmisa de un acţionar majoritar sau de un reprezentant al acţionarilor care acţionează în mod concertat; pentru fondurile mutuale şi fondurile închise organizate sub forma unui contract civil, precum şi pentru fondurile private de pensii, reprezentarea se asigură prin societatea de administrare a acestora;
- ✓ un reprezentant al clienţilor, dar numai pentru acele puncte de pe ordinea de zi care se refera la raporturile de afaceri între societate şi acest client;
- ✓ un reprezentant al sindicatelor sau, dacă nu există sindicat, al salariaţilor, dar numai pentru acele puncte de pe ordinea de zi care se referă la politici salariale sau ale forţei de muncă, incluse în planificarea strategică a societăţii sau într-un plan de restructurare; participarea reprezentantului sindicatelor sau al salariaţilor va fi condiţionată, dacă anumite informaţii ce sunt trecute pe ordinea de zi a consiliului de administraţie pot constitui secret comercial;
- ✓ unul sau mai mulţi directori executivi, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

14.2 Afară de situaţia prevăzută la paragraful 10, consiliul de administraţie poate decide ca unul sau două persoane din partea creditorilor sau investitorilor societăţii să participe la şedinţele consiliului de administraţie, în calitate de invitaţi. Aceste persoane sunt reprezentanţi ai băncilor, fondurilor cu capital de risc neimplicate în administrarea societăţii, fondurilor mutuale şi fondurilor de pensii, ori ai altor instituţii de pe piaţa financiară sau de capital. La numirea lor ca reprezentanţi din partea creditorului sau investitorului, se va depune o declaraţie la secretariatul consiliului de administraţie că nu deţin funcţia de administrator, director executiv sau cenzor la o societate concurentă, furnizor sau distribuitor al societăţii.

15.1 Atribuţiile principale ale consiliului

A. Consiliul de administraţie trebuie să asigure şi să garanteze conducerea societăţii şi să păstreze controlul efectiv asupra acesteia, să supravegheze directorii executivi şi să se asigure ca deţine autoritatea de decizie în problemele care îi sunt încredinţate de adunarea generala a acţionarilor, în care scop:

- ✓ coordonează activitatea societăţii, în baza politicii de dezvoltare aprobată de către adunarea generală a acţionarilor;
- ✓ stabileşte structura organizatorică a societăţii, atribuţiile între departamentele, compartimentele sau direcţiile societăţii şi relaţiile între acestea;
- ✓ fixează obiectivele filialelor, precum şi atribuţiile sucursalelor şi ale altor sedii secundare;
- ✓ stabileşte politica salarială şi a forţei de muncă;
- ✓ stabileşte competenţele şi răspunderea directorilor executivi, directorilor de sucursală sau ale altor sedii secundare, precum şi ale altor persoane care angajează societatea patrimonial;
- ✓ stabileşte sistemul de control al societăţii, afară de cel stabilit de comisia de cenzori;
- ✓ întocmeşte şi supune aprobării adunării generale programul anual de activitate al societăţii în baza căruia se stabileşte politica de dezvoltare al acesteia.

Consiliul trebuie să aibă politici clare în privinţa producţiei, marketing-ului, investiţiilor, nivelurilor de autoritate. Gradul de detaliere a acestor politici va fi decis de fiecare adunare generală a acţionarilor/asociaţilor în parte. Problemele de natură strict tehnică vor fi încredinţate directorilor executivi. Viabilitatea sau gradul de fezabilitate al proiectelor sau problemelor supuse spre analiză trebuie să fie aprobate de către consiliu.

15.2 Plan de acţiune

Orice societate trebuie să îşi elaboreze un plan de acţiune ca parte integrantă a planului de afaceri, conform obiectivelor planificării strategice, prin grija administratorilor.

Scanned with OKEN Scanner

15.3 Codul de Etică

Prin grija administratorilor, pe lângă prezentul Cod, fiecare societate comercială trebuie să aibă propriul cod de etică, a cărui implementare se înscrie în cadrul practicilor de conducere corporativă. Codul se va baza pe următoarele criterii:

- ✓ este adaptat normelor de conduită corporativă din prezentul Cod şi normelor de conduită a angajaţilor;
- ✓ este unanim acceptat şi aprobat de consiliu;
- ✓ este detaliat astfel încât să cuprindă reguli de conduită pentru toţi angajaţii societăţii.

16. Rolul directorilor executivi

A. Directorii executivi sunt angajaţi ai societăţii. Prin delegare de competenţă, directorii executivi vor îndeplini deciziile consiliului de administraţie, în conformitate cu obiectivele şi planificarea strategică a societăţii. În acest sens şi potrivit gradului lor de competenţă stabilite prin decizie de consiliul de administraţie, directorii executivi pot organiza, planifica, coordona, controla şi decide numai în activitatea ce le-a fost încredinţată, aşa cum pot analiza, elabora şi supune consiliului de administraţie propuneri, programe şi proiecte conform obiectivelor şi planificării strategice a societăţii sau îmbunătăţirii activităţii acesteia. În toate cazurile, competentele directorilor executivi vor fi stabilite de către consiliul de administraţie.

B. Prevederile de la lit. A a acestui paragraf se aplică în mod corespunzător şi în cazul în care director general al societăţii este un angajat numit de către consiliul de administraţie.

C. În cazul în care un director executiv sau un angajat al societăţii, ce acţionează în baza deciziei unui director executiv, vinde sau cumpără acţiunile societăţii în care activează, el este obligat să anunţe secretariatul consiliului de administraţie în legătură cu tranzacţia efectuată şi să întocmească imediat după efectuarea acesteia un raport scris din care să reiasă data la care a avut loc tranzacţia, preţul şi numărul de acţiuni tranzacţionate. Raportul trebuie prezentat la şedinţa de consiliu imediat următoare datei la care tranzacţia a avut loc. Această procedură de comunicare asigură protecţia drepturilor noului acţionar.

17. Contractele de muncă ale directorilor executivi

Contractul de muncă al unui director executiv nu trebuie să depăşească 4 ani fără aprobarea acţionarilor. Totuşi, contractele de muncă vor putea fi încheiate şi pe perioade mai scurte, dacă actul constitutiv nu prevede altfel.

18. Remunerarea administratorilor

A. Membrii consiliului de administraţie vor primi o indemnizaţie lunară şi tantieme. Cuantumul valoric al indemnizaţiei şi tantiemelor se negociază între reprezentantul acţionarilor şi persoana desemnată în calitate de administrator. Tantiemele se acordă numai în funcţie de fiecare prezenţa la şedinţele

Scanned with OKEN Scanner

consiliului şi de situaţia financiară a societăţii. La societăţile comerciale din categoria întreprinderilor mici şi mijlocii nu se recomandă utilizarea tantiemelor. De asemenea, utilizarea tantiemelor nu se recomandă la societăţile din categoria întreprinderilor mari la care statul este acţionar.

B. Veniturile anuale ale membrilor consiliului de administraţie vor fi făcute publice printr-o informare detaliată, oferind cifre separate pentru fiecare dintre categoriile de plăţi - indemnizaţii, tantieme, beneficii, prime.

Capitolul IV – Comunicare

19.1 Comunicarea cu constituenţii interni

A. Consiliul de administraţie este obligat să prezinte constituenţilor interni (acţionari, creditori, finanţatori, clienţi) un raport financiar cât mai complet, iar calitatea informaţiilor trebuie să se bazeze pe promptitudine şi obiectivitate.

B. La întocmirea rapoartelor anuale sau semestriale, trebuie să se ţină cont şi de problemele sociale ale angajaţilor sau protecţia mediului înconjurător.

C. În orice raport administratorii trebuie să respecte caracterul de transparenţă, obiectivitate şi de substanţialitate a informaţiilor prezentate.

19.2 Rapoartele administratorilor către acţionari

A. Administratorii trebuie să prezinte acţionarilor, întruniţi în şedinţa ordinară sau extraordinară, un raport care să conţină următoarele:

- ✓ situaţia financiară întocmită în conformitate cu normele şi practicile contabile în vigoare în România, certificată de cenzori şi de un auditor extern, după caz. Pentru situaţia în care societatea are ca acţionari – persoane juridice străine, ori aceştia deţin GDR, ADR sau EDR (Global Depositary Receipts, Amercian Depositary Receipts sau European Depositary Receipts) în baza cărora plata dividendelor se face într-o monedă convertibilă, situaţia poate fi întocmită în conformitate cu IAS dacă aceste norme nu au fost introduse încă în normele contabile româneşti, conform cerinţelor de pe o piaţă de capital din ţările UE, ori după sistemul GAAP, de la caz la caz;
- ✓ destinaţia fondurilor obţinute de la public prin emiterea de noi acţiuni sau obligaţiuni, respectiv suma care a fost utilizată până la sfârşitul anului fiscal, unde şi sub ce formă au fost investite fondurile reziduale, dacă acestea au existat. Aceste informaţii detaliate vor fi înregistrate în bilanţul companiei ca notă separată ataşată la situaţiile contabile;
- ✓ o prezentare detaliată a volumului de datorii ale societăţii, separat de bilanţul contabil;
- ✓ o evaluare a pieţei;
- ✓ situaţia cu privire la gradul de eficienţă a controlului financiar intern;
- ✓ situaţia cu privire la gradul de eficienţă a reglementarilor interne de organizare a societăţii;

Scanned with OKEN Scanner

✓ raportul de activitate al directorilor executivi;
✓ abateri de la Codul de Conduită Corporativă.

A. La solicitarea scrisă a acţionarilor, administratorii sunt obligaţi să întocmească rapoarte financiare intermediare, ori să furnizeze informaţii suplimentare în interesul acestora. De asemenea, administratorii sunt obligaţi să furnizeze informaţii acţionarilor, fără cererea expresă a acestora, ori de câte ori, la cererea unui acţionar sau a unor acţionari ce solicită majorarea capitalului social prin aport în natură cu bunuri ce reprezintă un echipament sau instalaţie „second hand".

19.3 Tipuri de rapoarte ce pot fi puse la dispoziţia acţionarilor de către administratori, altele decât cele prevăzute la paragraful 19.2:

✓ raport privind membrii familiei administratorilor sau directorilor executivi care lucrează în calitate de angajaţi, membrii ai consiliului de administraţie sau în calitate de parteneri de afaceri ai societăţii (furnizor, distribuitor, asociat în participaţiune), inclusiv administrator sau director la o filială, ori director de sucursală ai societăţii;
✓ raport trecut în registrul consiliului de administraţie privind interesele urmărite de administratori sau directorul general cu privire la fiecare contract încheiat de societate cu un terţ – societate comercială, investitor. Existenţa acestui raport indică gradul de corespondenţă între activitatea lor şi interesele societăţii; acest raport poate fi consultat de către orice acţionar al societăţii, dar trebuie adus la cunoştinţă celorlalţi acţionari, pentru a fi evitată o divulgare de secret comercial;
✓ raport privind împrumuturile acordate administratorilor sau directorilor executivi, dacă societatea desfăşoară activităţi bancare, ori garanţii acordate de societate unui creditor sau finanţator, în calitate de fidejusor, pentru un administrator sau director executiv, dacă societatea nu desfăşoară activităţi bancare;
✓ raport privind cheltuielile suportate de societate cu administratorii sau directorii executivi pentru locuinţă, asistenţă medicală, cheltuieli de şcolarizare, deplasări în străinătate, utilizare automobil, case de vacanţă;
✓ declaraţii de avere sau acumulările intervenite.

19.4 Informaţii suplimentare pentru acţionari:

✓ media lunară a nivelului maxim şi minim înregistrat de cotaţiile acţiunilor la bursa de valori;
✓ valoarea pe rating, dacă se emit obligaţiuni. În acest caz, societatea dacă apelează la serviciile mai multor agenţii de rating, are datoria, prin consiliul sau de administraţie, să comunice atât acţionarilor cât şi publicului rezultatele evaluării. Este foarte important ca un investitor să cunoască exact dacă emitentul a fost cotat de către o agenţie sau de mai multe agenţii pe poziţii de vârf, la mijlocul ierarhiei sau pe treptele inferioare;

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ calculul gradului de îndatorare pe baza pasivelor grupului, în cazul unei societăţi de tip holding;
- ✓ înregistrările contabile ale filialelor societăţii. Totuşi, dacă societatea se consolidează, în bilanţul contabil consolidat trebuie să se prezinte atât societatea mama cât şi filialele sale.

20. Rapoartele care trebuie puse la dispoziţia consiliului de către directorii executivi în intervalul dintre adunările generale ale acţionarilor

Informaţiile esenţiale care trebuie să fie raportate şi puse la dispoziţia consiliului trebuie să includă:

- ✓ planurile de activitate şi bugetele anuale, precum şi planurile de acţiune pe termen lung, revizuite la zi;
- ✓ situaţia fondurilor de capital, a forţei de muncă şi a bugetului de cheltuieli;
- ✓ rezultatele trimestriale şi semestriale obţinute de societate în ansamblu şi separat pe secţii sau sectoare de activitate;
- ✓ rapoartele de audit, inclusiv posibile cazuri de frauda sau abateri de natura relevanta;
- ✓ comunicări primite de la autorităţile fiscale privind constatarea şi punerea sub urmărire pentru contravenţii fiscale;
- ✓ incidente sau pericole de accidente grave, scurgeri de substanţe toxice sau poluante;
- ✓ neefectuarea la timp a plaţilor către clienţii societăţii, creditori – persoane de drept privat sau către stat;
- ✓ neîncasarea creanţelor sau încasările restante pentru bunurile livrate sau serviciile procurate de către societate;
- ✓ orice aspect legat de posibile reclamaţii privind fiabilitatea produselor fabricate de societate sau de calitatea serviciilor procreate de societate, dacă sunt destul de relevante;
- ✓ orice hotărâre ale consiliului sau ale unui director, şef de secţie sau a unei alte persoane cu funcţie de decizie care a generat restricţii asupra activităţii societăţii, fie a influenţat în mod nefavorabil o altă societate, cu posibile repercusiuni asupra societăţii;
- ✓ propuneri privind încheierea unor contracte de asociere sau colaborare încheiate de societate cu un terţ;
- ✓ îmbunătăţirea politicii de marketing a societăţii;
- ✓ tranzacţii care implică plaţi substanţiale către clienţi, pentru furnizări de mărfuri, servicii, plata în contul acţiunilor achiziţionate sau plaţi privind achiziţia de brevete sau a copyright-ului;
- ✓ conflicte de muncă şi propuneri de soluţionare a acestora;
- ✓ soluţii cu privire la acoperirea riscului financiar prin clauze contractuale sau operaţiuni de bursă.

Scanned with OKEN Scanner

21.1 Informaţiile prevăzute la paragraful 20 pot fi solicitate în orice moment de un acţionar al societăţii, printr-o cerere scrisă depusă la secretariatul consiliului de administraţie, cu excepţia acelora care pot conduce la divulgare de secret comercial sau profesional (în special în cazul brevetelor, investiţii în introducerea de noi tehnologii, introducerea unui nou produs în fabricaţie înainte de a fi anunţat pe piaţă), precum şi informaţii calificate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare drept confidenţiale de natură să influenţeze un terţ către care s-au transmis aceste informaţii pentru a influenţa preţul pe piaţă a acţiunilor societăţii sau pentru a exercita presiuni în vederea unei preluări sau fuziuni. Orice informaţie se transmite către acţionar cu garanţia scrisă de păstrare a confidenţialităţii, în special asupra brevetelor, noilor tehnologii şi produselor de piaţă, obiectivelor noi ale politicii de marketing, situaţiilor financiare intermediare, precum şi asupra tuturor tranzacţiilor pe care societatea le încheie, inclusiv cu privire la identitatea părţilor contractante.

21.2 Dacă informaţiile prevăzute la paragrafele 19-20 au fost utilizate de către un administrator sau director executiv ori de către oricare angajat al societăţii pentru a fi transmise unui terţ în vederea preluării, fuziunii sau producerii unui prejudiciu moral sau material societăţii, adunarea generală a acţionarilor/ asociaţilor, întrunită în şedinţa extraordinara, pe lângă angajarea răspunderii civile sau penale, va dispune revocarea administratorilor, dacă aceştia sunt vinovaţi şi numirea altor persoane în funcţie, ori luarea masurilor ce se impun pentru destituirea directorilor executivi sau a altor salariaţi, cu angajarea răspunderii materiale şi penale a acestora.

22. Asistenţa secretariatului consiliului de administraţie

Toţi acţionarii trebuie să aibă acces la informaţiile deţinute de secretariatul consiliului de administraţie şi să poată apela la preşedintele consiliului sau directorul general. Înainte de a face apel la secretariatul consiliului este necesar ca acţionarii să analizeze şi să clarifice orice problemă cu preşedintele consiliului de administraţie, vicepreşedintele sau cu directorul general al societăţii, dacă acesta din urmă nu este preşedintele consiliului de administraţie.

23. Dialogul şi parteneriatul social

Cu sprijinul sindicatelor sau al reprezentanţilor angajaţilor, consiliul de administraţie şi directorii executivi vor introduce sisteme prin care să se asigure realizarea următoarelor obiective:

- ✓ îmbunătăţirea circuitului de informaţii în cadrul societăţii, pentru ca angajaţii să cunoască cât mai bine societatea pentru care lucrează şi obiectivele sale;
- ✓ consultare periodică între directorii executivi şi angajaţi sau între membrii consiliului de administraţie şi angajaţi, înainte de adoptarea unor decizii care îi privesc direct pe angajaţi;
- ✓ identificarea şi soluţionarea rapidă şi eficientă a conflictelor de muncă.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul V – Controlul financiar al activităţii administratorilor

24. Cerinţe minime obligatorii pentru administratori şi directori executivi

Pentru o administrare prudentă a societăţii, administratorii şi directorii executivi sunt obligaţi:

- ✓ să stabilească şi să verifice permanent expunerea maxima faţă de un singur debitor, exprimată procentual, ca raport între valoarea totală a acesteia şi nivelul fondurilor proprii ale societăţii;
- ✓ nivelul minim de lichiditate, determinat în funcţie de scadenţele creanţelor ce urmează a fi încasate şi scadenţele debitelor angajate faţă de clienţi, creditori sau investitori;
- ✓ nivelul cheltuielilor lunare justificate la societatea mamă, precum şi la filiale, sucursale, agenţii;
- ✓ nivelul la care societatea se poate angaja pentru a achiziţiona echipamente sau instalaţii, ori acţiuni sau obligaţiuni emise de o altă societate. În acest din urmă caz, cu respectarea dispoziţiilor Legii nr.31/1990 privind societăţile comerciale, republicată şi ale actului constitutiv, administratorii vor solicita acţionarilor, întruniţi în şedinţă, plafonul maxim procentual în care societatea se poate angaja pentru a cumpăra acţiuni sau obligaţiuni de la o altă societate comercială.

25.1 Cenzorii

A. Cenzorii trebuie să respecte cu stricteţe principiile eticii profesionale a experţilor contabili autorizaţi şi să dispună de garanţii din partea acţionarilor în ceea ce priveşte desfăşurarea independentă a activităţii lor, conform prevederilor Legii nr.31/1990 privind societăţile comerciale, republicată.

B. Normele de contabilitate în baza cărora societatea lucrează, iar cenzorii întocmesc raportul la bilanţul contabil şi contul de profit şi pierderi, trebuie să se fundamenteze pe standardele contabile internaţionale. Pentru orice abatere de la aceste standarde vor fi expuse motivele pentru care aceasta s-a produs iar cenzorul extern va declara dacă este sau nu de acord cu respectiva abatere.

25.2 Cenzorii vor avea dreptul să verifice oricând modul de exercitare a controlului financiar intern, caz în care va avea acces necondiţionat la registrele societăţii, precum şi la registrele consiliului de administraţie şi ale comitetului de direcţie. De asemenea, comisia de cenzori va putea verifica orice contract semnat de un director executiv sau orice dispoziţie a acestuia care angajează patrimonial societatea.

26.1 Auditor independent

Orice societate comercială pe acţiuni, din categoria întreprinderilor mari, dar în special cele controlate de stat, va putea numi un auditor independent.

26.2 Auditorul independent va acorda asistenţă societăţii în ţinerea evidenţei contabile, va certifica raportul întocmit de cenzori, va putea întocmi un raport anual separat de cenzori, din care să rezulte o situaţie financiară cât

Scanned with OKEN Scanner

mai fidelă a societăţii. De asemenea, auditorul va analiza practicile şi procedurile controlului intern şi ale cenzorilor, iar în cazul în care consideră că acestea nu sunt corespunzătoare, pe bază de concluzii scrise va face recomandări acţionarilor şi consiliului de administraţie pentru remedierea acestora.

26.3 Prevederile paragrafelor 26.1 şi 26.2 pot fi aplicate şi de alte societăţi comerciale, în scopul certificării legalităţii bilanţului contabil şi al contului de profit şi pierderi, ori a activităţii cenzorilor.

Capitolul VI – Dispoziţii finale

27.1 Aplicarea, amendarea şi monitorizarea aplicării Codului

Prevederile prezentului Cod de Conduită pot fi aplicate la societăţile comerciale prin asociaţiile profesionale şi patronate, camerele de comerţ şi industrie teritoriale, Camera de Comerţ şi Industrie a României, precum şi de către organismele cu putere de autoreglementare de pe piaţa de capital. Asociaţiile oamenilor de afaceri, asociaţiile patronale şi camerele de comerţ şi industrie teritoriale, pot adera la prezentul Cod pentru a se asigura de respectarea prevederilor sale de către toate societăţile membre. În acest caz, societăţile comerciale vor include în actul lor constitutiv, prin grija acţionarilor/asociaţilor şi ale administratorilor, prevederile acestui Cod, pentru a le aplica în activitatea pe care o desfăşoară.

27.2 În situaţia în care amendamentele avansate de oricare persoană care a aderat la acest Cod necesită modificarea legislaţiei, persoanele care au iniţiat şi semnat acest Cod sau care au aderat ulterior vor iniţia procedura privind modificarea dispoziţiilor de conţinut din legislaţie prin sesizarea în prima faza a Camerei de Comerţ şi Industrie a României.

28.1 Pentru aplicarea prezentului Cod, precum şi pentru amendarea să, în funcţie de modificările ce intervin în legislaţie sau în baza propunerilor formulate de asociaţiile profesionale ale oamenilor de afaceri sau asociaţiile patronale, se va înfiinţa un organism permanent însărcinat cu monitorizarea şi revizuirea periodică a acestui Cod. De asemenea, acest organism va trebui să supravegheze modul în care sunt respectate prevederile Codului şi să înregistreze propunerile de amendamente.

➢ Pentru a impune reguli stricte de cotare la bursa de valori sau de admitere pe piaţa RADAQ, se recomandă comitetului Bursei de Valori din Bucureşti şi consiliului pieţei RASDAQ, precum şi a altor burse de valori ce vor fi înfiinţate, ca toate societăţile comerciale ce vor fi admise la cota bursei sau pe piaţa RASDAQ să prezinte, în prealabil, pe lângă raportul financiar anual, un raport în care să precizeze măsura în care consiliul de administraţie al societăţii respective a respectat prevederile acestui Cod.

Această condiţie poate fi recomandată şi băncilor, fondurilor de garantare a creditelor, societăţilor de leasing, investitorilor – fonduri mutuale sau fonduri închise, la momentul la care o societate solicita o finanţare.

Scanned with OKEN Scanner

➢ Pentru a garanta aplicarea prevederilor art. 28.2, semnatarii acestui Cod, persoanele care aderă ulterior la acest Cod, precum şi comitetul bursei de valori, consiliul pieţei RASDAQ, băncile şi Uniunea Naţională a Organismelor de Plasament Colectiv, Camera de Comerţ şi Industrie din România, camerele de comerţ şi industrie teritoriale, asociaţiile profesionale ale oamenilor de afaceri şi organizaţiile patronale, constituiţi într-o asociaţie – persoană juridică de drept privat fără scop lucrativ - pot elibera un Certificat de Conformitate la prevederile Codului, care trebuie să fie anexat la rapoartele anuale ale tuturor societăţilor comerciale ce urmează a fi finanţate sau cotate la bursa ori pe piaţa RASDAQ.

COD DE CONDUITĂ ÎN AFACERI

Principii Generale de Etică în Afaceri

Principiile de etică în afaceri sunt voluntare. Conformarea cu aceste principii va avea, fără îndoială, un impact semnificativ asupra mediului de afaceri din România: siguranţa ca, într-un cadru liber consimţit, toţi facem afaceri după aceleaşi reguli.

Principii pentru Relaţii Personale şi Profesionale:

- ✓ construiţi afacerea pe principii morale;
- ✓ construiţi afacerea pe relaţii de încredere; încrederea stă la baza spiritului antreprenorial şi este cheia succesului;
- ✓ câştigaţi-vă reputaţia de integritate, competenţă şi excelenţă;
- ✓ faceţi întotdeauna afaceri în limita resurselor disponibile;
- ✓ respectaţi partenerii şi participanţii la o afacere comuna;
- ✓ nu folosiţi violenta sau ameninţarea cu violenta ca metode de succes în afaceri;
- ✓ nu recurgeţi la ilegalitate şi la corupţie în relaţiile de afaceri; faceţi tot ce puteţi pentru a opri ilegalităţile şi corupţia.

Guvernanţa Corporativă:

- ✓ cultivaţi transparenţa şi încrederea ca baze ale relaţiei dintre management şi acţionari;
- ✓ transparenţa în regulile de vot în adunările generale;
- ✓ respect faţă de drepturile minorităţii acţionarilor;
- ✓ transparenţa faţă de acţionari prin furnizarea de rapoarte de audit şi de informaţii privind mersul companiei;
- ✓ un Consiliu de Administraţie operaţional, separat de management, care să cuprindă un număr mare de directori independenţi şi care să servească interesele societăţilor comerciale şi ale tuturor acţionarilor;
- ✓ relaţie echilibrată între Consiliul de Administraţie şi managementul companiei;

Scanned with OKEN Scanner

✓ evitarea conflictului de interese între companie şi afacerile personale ale membrilor Consiliului de Administraţie şi ai managementului.

Relaţia cu Angajaţii

- ➢ respectarea legislaţiei muncii;
- ➢ respectarea normelor de protecţia muncii la cele mai înalte niveluri;
- ➢ nediscriminare în recrutarea, salarizarea şi promovarea angajaţilor;
- ➢ respectarea dreptului angajaţilor de a fi membrii de sindicat;
- ➢ asigurarea unui sistem eficient de consultare cu angajaţii privind problemele cu care aceştia se confruntă;
- ➢ politici clare şi transparente privitoare la plată, prime, promovări şi alte condiţii de muncă, menţionate în contractele individuale şi colective de muncă, în regulamente de ordine interioară;
- ➢ angajament ferm al angajatorului de a contribui la fondurile de pensii.

Relaţia cu alte întreprinderi:

- ▪ respectarea contractelor;
- ▪ disponibilitatea de a negocia şi de a face compromisuri în caz de dispute comerciale;
- ▪ respectarea statului de drept, respectarea hotărârilor judecătoreşti, comisiilor de arbitraj sau ale altor organe administrative;
- ▪ companiile se vor angaja în concurenta loiala şi vor lua atitudine împotriva concurentei neloiale;
- ▪ relaţii de parteneriat cu furnizorii şi clienţii;
- ▪ angajamentul companiilor de a-şi câştiga prestigiul şi de a fi respectate în toate relaţiile de afaceri.

Relaţii cu Comunitatea:

- • respectarea drepturilor consumatorilor; companiile se vor angaja să ofere produse sigure şi să răspundă cererilor impuse de lege;
- • companiile trebuie să joace un rol în politicile de interes public;
- • comunicarea cu comunitatea şi cunoaşterea problemelor sale;
- • respectarea legilor şi reglementarilor privind protecţia mediului;
- • toleranţă faţă de diversitatea culturală, rasială, religioasă.

Relaţia cu autorităţile:

- o achitarea tuturor taxelor la timp;
- o respectarea tuturor legilor şi reglementarilor privitoare la afaceri;
- o obţinerea tuturor autorizaţiilor şi licenţelor cerute de desfăşurarea afacerii;

Scanned with OKEN Scanner

- menţinerea relaţiilor principiale cu autorităţile şi evitarea încercării de a influenta deciziile guvernamentale într-un mod neadecvat; presiunile asupra autorităţilor (lobby) să fie făcute transparent, de către asociaţii de afaceri, în interesul întregii comunităţi de afaceri, în cadrul unui dialog public-privat;
- stabilirea de proceduri transparente privind relaţiile întreprinderii cu toate agenţiile guvernamentale, oficialităţi sau în relaţia cu orice întreprindere de stat;
- includerea în tranzacţiile cu entităţile de stat de prevederi corespunzătoare care să asigure respectarea codurilor internaţionale şi naţionale de combatere a corupţiei;
- firmele se vor angaja să folosească toate mijloacele legale pentru a rezolva disputele cu autorităţile statului şi pentru a respecta deciziile judecătoreşti legate de acestea.

Prevenirea corupţiei:

- nimeni nu trebuie direct sau indirect, să pretindă sau să dea mită;
- nici un om de afaceri sau companie nu trebuie, direct sau indirect, să ofere sau să ceara mita;
- întreprinderile trebuie să se asigure că orice plată nu reprezintă mai mult decât suma cuvenită pentru serviciul legitim furnizat, şi că nici o parte din acea plată nu este reţinută drept mită;
- toate tranzacţiile financiare trebuie înregistrate corect în documente contabile, disponibile pentru inspecţie; sisteme independente de audit trebuie instituite pentru a verifica orice tranzacţie;
- contribuţiile la partidele politice pot fi făcute numai în conformitate cu legea şi cu toate reglementările de transparenţa prevăzute în lege;
- Consiliul de Administraţie trebuie să verifice dacă principiile de mai sus sunt respectate şi să ia masuri împotriva managerilor sau angajaţilor care nu se supun.

Transparenta întreprinderii

Întreprinderea trebuie să dispună de o politică de transparenţă totală privind:

- ✓ declaraţiile întreprinderii privind obiectivele strategice, despre cum au fost realizate în trecut şi despre cum va acţiona întreprinderea în viitor;
- ✓ rapoarte prompte asupra evenimentelor care ar putea avea un impact material asupra întreprinderii;
- ✓ dezvăluirea promptă a tuturor relaţiilor importante dintre reprezentanţii legali ai întreprinderii şi alte părţi.
- ✓ dezvoltarea unei culturi care să consolideze standarde şi practici etice de afaceri solide;

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ pregătirea unui cod de conduita pentru angajaţi;
- ✓ training continuu pentru angajaţi;
- ✓ încurajarea comportamentului corespunzător şi controlului şi sancţiunilor pentru încălcarea codului;
- ✓ crearea unui birou de etică şi pregătirea de instructori şi consultanţi în acest domeniu.

Recomandări pentru implementarea acestor Principii:

- ➢ elaborarea de Coduri proprii pe baza acestor principii şi aplicarea lor în circumstanţe specifice afacerilor respective;
- ➢ dezvoltarea de politici şi direcţii clare, precum şi de programe de training pentru implementarea prevederilor codurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VIII

STUDIU DE CAZ PRIVIND ACHIZIȚIILE PUBLICE

8.1. Pregătirea misiunii de audit intern

8.1.1. Inițierea auditului

Această procedură presupune întocmirea ordinului de serviciu, completarea declarației de independență a auditorilor interni și notificarea trimisă structurii auditate referitoare la declanșarea misiunii de audit public intern.

DGFP X
Compartimentul de audit public intern

ORDINUL DE SERVICIU

În baza Legii 672/2002 privind auditul public intern, a Normelor metodologice generale aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003, a normelor proprii aprobate prin OMFP nr. 234/2004 și cu Planul de audit intern pentru perioada auditată, la Administrația Finanțelor Publice din municipiul B, în perioada 01.03.2007 – 01.04.2007 se va efectua o misiune de audit intern „Achiziții publice de produse și servicii".

Obiectivele misiunii de audit intern sunt:

1) Organizarea activității de achiziții publice;
2) Programul de achiziții publice;
3) Pregătirea lansarea și derularea procedurii de licitație deschisă;
4) Pregătirea, lansarea și derularea procedurii de cerere de oferte;
5) Căi de atac;
6) Derularea contractului de achiziție publică;
7) Plățile și cheltuielile efectuate aferente achizițiilor publice.

Menționăm că se va face un audit de regularitate. Perioada supusă evaluării este: 01.01.2004 - 31.10.2006.

Scanned with OKEN Scanner

Echipa de audit public este formată din următorii auditori: Stamate V. şi Neagu S.

Şef compartiment audit public intern,
Spiridon C.

DGFP X
Compartimentul de audit public intern

DECLARAŢIA DE INDEPENDENŢĂ

Misiunea de audit public intern: Achiziţii publice de produse şi servicii

Incompatibilităţi în legătură cu structura auditată	Da	Nu
Aţi avut/aveţi vreo relaţie oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze măsura în care puteţi să vă interesaţi, să descoperiţi sau să constataţi slăbiciuni de audit în orice fel?		X
Aveţi idei preconcepute faţă de persoane, grupuri, organizaţii sau obiective care ar putea să vă influenţeze în misiunea de audit?		X
Aţi avut/aveţi funcţii sau aţi fost/sunteţi implicat(ă) în ultimii 3 ani într-un alt mod în activitatea entităţii/structurii ce va fi auditată?		X
Aveţi responsabilităţi în derularea programelor şi proiectelor finanţate integral sau parţial de Uniunea Europeană?		X
Aţi fost implicat în elaborarea şi implementarea sistemelor de control ale entităţii/structurii ce urmează a fi auditată?		X
Sunteţi soţ/soţie, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul entităţii/structurii ce va fi auditată sau cu membrii organului de conducere colectivă?		X
Aveţi vreo legătură politică, socială care ar rezulta dintr-o fostă angajare sau primirea de redevenţe de la vreun grup anume, sau organizaţie sau nivel guvernamental?		X
Aţi aprobat înainte facturi, ordine de plată, şi alte instrumente de plată pentru entitatea/structura ce va fi auditată? Aţi ţinut anterior contabilitatea la entitatea/structura ce va fi auditată?		X X
Aveţi vreun interes direct sau unul de fond financiar indirect la entitatea/ structura ce va fi auditată?		X
Dacă în timpul misiunii de audit, apare orice incompatibilitate personală, externă sau organizaţională care ar putea să vă afecteze abilitatea dvs. de a lucra şi a face rapoartele de audit imparţiale, notificaţi şeful Compartimentului de audit public intern de urgenţă?	X	

Auditor intern,
Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

În continuare se completează de către conducătorul structurii de audit intern

1. Incompatibilităţi personale
   Nu există.
2. Pot fi negociate/ diminuate incompatibilităţile? Dacă da, explicaţi cum anume
   Nu este cazul.

01.03.2007

Şef compartiment audit public intern,
Spiridon C.

DGFP X

Compartimentul de audit public intern

DECLARAŢIA DE INDEPENDENŢĂ

Misiunea de audit public intern: Achiziţii publice de produse şi servicii

Incompatibilităţi în legătură cu structura auditată	Da	Nu
Aţi avut/aveţi vreo relaţie oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze măsura în care puteţi să vă interesaţi, să descoperiţi sau să constataţi slăbiciuni de audit în orice fel?		X
Aveţi idei preconcepute faţă de persoane, grupuri, organizaţii sau obiective care ar putea să vă influenţeze în misiunea de audit?		X
Aţi avut/aveţi funcţii sau aţi fost/sunteţi implicat(ă) în ultimii 3 ani într-un alt mod în activitatea entităţii/structurii ce va fi auditată?		X
Aveţi responsabilităţi în derularea programelor şi proiectelor finanţate integral sau parţial de Uniunea Europeană?		X
Aţi fost implicat în elaborarea şi implementarea sistemelor de control ale entităţii/structurii ce urmează a fi auditată?		X
Sunteţi soţ/soţie, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul entităţii/structurii ce va fi auditată sau cu membrii organului de conducere colectivă?	X	
Aveţi vreo legătură politică, socială care ar rezulta dintr-o fostă angajare sau primirea de redevenţe de la vreun grup anume, sau organizaţie sau nivel guvernamental?		X
Aţi aprobat înainte facturi, ordine de plată, şi alte instrumente de plată pentru entitatea/structura ce va fi auditată?		X
Aţi ţinut anterior contabilitatea la entitatea/structura ce va fi auditată?		X
Aveţi vreun interes direct sau unul de fond financiar indirect la entitatea/ structura ce va fi auditată?		X
Dacă în timpul misiunii de audit, apare orice incompatibilitate personală, externă sau organizaţională care ar putea să vă afecteze abilitatea dvs. de a lucra şi a face rapoartele de audit imparţiale, notificaţi şeful Compartimentului de audit public intern de urgenţă?	X	

Auditor intern,
Neagu S

Scanned with OKEN Scanner

În continuare se completează de către conducătorul structurii de audit intern

1. Incompatibilităţi personale

D-nul Neagu Silviu este cumnat cu directorul economic al structurii auditate, Stan Vasile. Acesta a fost numit în funcţia de director economic la Administraţia Financiară a Municipiului B, începând cu data de 15.02.2007.

2. Pot fi negociate/ diminuate incompatibilităţile? Dacă da, explicaţi cum anume

Incompatibilitatea este reală, nu se poate modifica. D-nul Neagu Silviu este înlocuit cu d-nul Marin Gheorghe.

01.03.2007

Şef compartiment audit public intern,
Spiridon C.

DGFP X
Compartimentul de audit public intern

DECLARAŢIA DE INDEPENDENŢĂ

Misiunea de audit public intern: Achiziţii publice de produse şi servicii

Incompatibilităţi în legătură cu structura auditată	Da	Nu
Aţi avut/aveţi vreo relaţie oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze măsura în care puteţi să vă interesaţi, să descoperiţi sau să constataţi slăbiciuni de audit în orice fel?		X
Aveţi idei preconcepute faţă de persoane, grupuri, organizaţii sau obiective care ar putea să vă influenţeze în misiunea de audit?		X
Aţi avut/aveţi funcţii sau aţi fost/sunteţi implicat(ă) în ultimii 3 ani într-un alt mod în activitatea entităţii/structurii ce va fi auditată?		X
Aveţi responsabilităţi în derularea programelor şi proiectelor finanţate integral sau parţial de Uniunea Europeană?		X
Aţi fost implicat în elaborarea şi implementarea sistemelor de control ale entităţii/structurii ce urmează a fi auditată?		X
Sunteţi soţ/soţie, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul entităţii/structurii ce va fi auditată sau cu membrii organului de conducere colectivă?		X
Aveţi vreo legătură politică, socială care ar rezulta dintr-o fostă angajare sau primirea de redevenţe de la vreun grup anume, sau organizaţie sau nivel guvernamental?		X

Scanned with OKEN Scanner

Aţi aprobat înainte facturi, ordine de plată, şi alte instrumente de plată pentru entitatea/structura ce va fi auditată?		X
Aţi ţinut anterior contabilitatea la entitatea/structura ce va fi auditată?		X
Aveţi vreun interes direct sau unul de fond financiar indirect la entitatea/ structura ce va fi auditată?		X
Dacă în timpul misiunii de audit, apare orice incompatibilitate personală, externă sau organizaţională care ar putea să vă afecteze abilitatea dvs. de a lucra şi a face rapoartele de audit imparţiale, notificaţi şeful Compartimentului de audit public intern de urgenţă?	X	

Auditor intern,
Marin G

În continuare se completează de către conducătorul structurii de audit intern

1. Incompatibilităţi personale
Nu există.

2. Pot fi negociate/ diminuate incompatibilităţile? Dacă da, explicaţi cum anume
Nu este cazul.

01.03.2007 Şef compartiment audit public intern,
Spiridon C.

DGFP X
Compartimentul de audit public intern

NOTIFICARE PRIVIND DECLANŞAREA MISIUNII DE AUDIT INTERN

Către: **Administraţia financiară a municipiului B**

În conformitate cu planul anual de audit intern, urmează ca în perioada 01.03.2007-01.04.2007 să efectuăm o misiune de audit intern cu tema „Achiziţii publice de produse şi servicii". Auditul va examina responsabilităţile asumate de către compartimentul logistic în cazul achiziţiilor publice şi va determina dacă acesta îşi îndeplineşte obligaţiile în mod eficient şi efectiv. Perioada supusă auditării este 01.01.2004 – 31.10.2006.

Vă vom contacta pentru a stabili de comun acord şedinţa de deschidere în vederea discutării problemelor specifice misiunii de audit cuprinzând:

- prezentarea auditorilor interni;
- prezentarea principalelor obiective ale misiunii de audit public intern;
- programul intervenţiei la faţa locului;
- domeniul misiunii de audit public intern.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru o mai bună înţelegere a activităţii dumneavoastră, vă rugăm să ne puneţi la dispoziţie în termen de 10 zile de la primirea prezentei adrese, următoarea documentaţie:

- ✓ legile şi reglementările specifice entităţii dumneavoastră;
- ✓ organigrama compartimentului de achiziţii publice;
- ✓ regulamentele de organizare şi funcţionare pe care le aplicaţi;
- ✓ fişele posturilor existente;
- ✓ toate procedurile scrise care descriu sarcinile ce trebuie realizate pe linia achiziţiilor publice de produse şi servicii;
- ✓ contractele de furnizare de produse şi servicii încheiate de instituţie;
- ✓ bugetul de venituri şi cheltuieli pe anii 2004 - 2006;
- ✓ registrul-jurnal şi fişele de cont sintetice şi analitice;
- ✓ rapoarte, note, dosare anterioare care se referă la această temă.

Dacă intervin întrebări privind misiunea de audit intern, puteţi să-l contactaţi pe d-nul Stamate V. auditor, responsabil cu realizarea misiunii de audit sau pe conducătorul compartimentului de audit intern.

Conducătorul compartimentului de audit intern,

Spiridon C.

8.1.2. Colectarea şi prelucrarea informaţiilor

Colectarea informaţiilor reprezintă faza de procurare a informaţiilor în vederea efectuării analizei de risc şi pentru identificarea informaţiilor necesare, fiabile, pertinente şi utile pentru a atinge obiectivele misiunii de audit intern.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

COLECTAREA INFORMAŢIILOR

Misiunea de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditată: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Colectarea informaţiilor			
	Da	Nu	Observaţii
Identificarea legilor şi regulamentelor aplicabile structurii auditate	X		
Obţinerea organigramei instituţiei	X		
Obţinerea regulamentului de organizare şi funcţionare	X		

Scanned with OKEN Scanner

Obţinerea fişelor posturilor	X		
Obţinerea procedurilor scrise		X	Nu există proceduri scrise
Obţinerea contractelor de furnizare de produse şi servicii pe perioada auditată	X		
Obţinerea bugetului de venituri şi cheltuieli pe perioada auditată	X		
Obţinerea registrului-jurnal şi a fişelor de cont sintetice şi analitice	X		
Identificarea personalului responsabil	X		
Obţinerea exemplarului de Raport de audit intern anterior		X	Anterior nu au fost executate misiuni de audit public intern

Întrucât auditorii interni nu cunosc în detaliu activitatea entităţii care urmează a fi auditate, iar anterior nu au fost executate misiuni de audit public intern la aceasta, auditorii interni colectează informaţii despre structura care va fi supusă auditării prin chestionarul de luare la cunoştinţă (CLC). Acest chestionar va fi solicitat de către auditorii interni atunci când trimit notificarea privind declanşarea misiunii de audit public intern.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CHESTIONAR DE LUARE LA CUNOŞTINŢĂ

Misiunea de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditată: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Nr. crt.	Enunţul întrebării	Răspuns
1.	Care este actul de înfiinţare al entităţii publice ?	
2.	Unde se află situată unitatea? (adresă, telefon, fax, e-mail, site web)	B-dul Eroilor nr. 25, B
3.	Entitatea publică are elaborat „Regulament de organizare şi funcţionare" (ROF)?	Da
4.	Care este calitatea entităţii publică în procesul execuţiei bugetare?	Ordonator terţiar de credite

Scanned with OKEN Scanner

5.	Care este obiectul principal de activitate al entităţii?	Încasarea veniturilor publice şi locale
6.	Care sunt obiectivele generale şi specifice ale sistemului de achiziţii?	
7.	Care este baza legislativă care susţine activitatea entităţii/ sistemului auditat?	
8.	Care sunt atribuţiile sistemului auditat (extras din ROF)?	Anexa 1
9.	Sunt diferenţe între atribuţiile din ROF şi cele realizate efectiv? Care sunt acestea?	Nu
10.	Sunt întocmite fişe ale posturilor pentru toate funcţiile aferente sistemului auditat?	Da
11.	Cine asigură asistenţa juridică a entitate publică?	Consilier juridic Matei A
12.	Există stabilit la nivelul entitate publică un grafic (circuit) informaţional al documentelor?	Da
13.	Se întocmeşte o planificare zilnică, săptămânală, lunară a acţiunilor, activităţilor sistemului auditat?	Da
14.	Sunt elaborate proceduri interne scrise în vederea desfăşurării corespunzătoare a activităţilor specifice?	Nu
15.	Care sunt riscurile semnificative identificate de unitate în atingerea obiectivelor?	Organizarea şi derularea activităţilor de achiziţii publice
16.	Au fost sesizate, până acum, neregularităţi/ disfuncţionalităţi la nivelul sistemului auditat? Dacă da, cum a fost gestionată rezolvarea lor?	Anterior entitatea nu a fost auditată
17.	Pentru urmărirea realizării eficace a obiectivelor sistemului auditat a fost organizat şi se exercită controlul intern?	Da
18.	Cum este dotarea cu spaţii de lucru, mobilier şi tehnică necesară a sistemului auditat?	Corespunzător
19.	Care este gradul de ocupare al posturilor din cadrul sistemului auditat?	84%
20.	Este competent personalul implicat în activitatea de achiziţii?	Da
21.	Cum şi-au dovedit competenţa? - au fost verificaţi înainte de angajare? - au fost verificaţi la sfârşitul perioadei de probă? - au fost verificaţi periodic asupra competenţei?	 Da Da Da
22.	Au fost organizate întruniri, dezbateri în scopul îndrumării şi perfecţionării profesionale a personalului implicat în activitatea de achiziţii?	Nu

Scanned with OKEN Scanner

23.	Există semnale (indicii) de proastă colaborare care afectează sistemul auditat? Dacă da, care sunt acestea şi care sunt cauzele care le-au generat?	Nu
24.	Există semnale (indicii) de stări tensionate (conflictuale) între membrii aceloraşi compartimente?	Nu
25.	Care este gradul de implicare al managerilor de nivel superior şi de linie în diminuarea/înlăturarea riscurilor în activitatea derulată de sistemul auditat (mare/mediu/mic)?	Mediu
26.	Care este gradul de complexitate al operaţiunilor efectuate în cadrul sistemului auditat (pentru fiecare atribuţie din ROF): - operaţiuni complexe cu varietate mare - operaţiuni complexe cu variaţii ocazionale - operaţiuni simple	X
27.	Cum sunt, raportat la numărul acestora, operaţiunile efectuate în cadrul sistemului auditat (pentru fiecare atribuţie din ROF): - operaţiuni numeroase - operaţiuni mai puţin numeroase - operaţiuni puţin numeroase	X
28.	Care este impactul financiar al operaţiunilor efectuate în cadrul sistemului auditat în cazul producerii riscului asociat (pentru fiecare atribuţie din ROF); - mare - mediu - minim	X
29.	Care sunt constatările verificărilor anterioare efectuate de alte structuri (interne şi/sau externe) în perioada supusă auditului, cu privire la sistemul auditat?	Entitatea nu a fost verificată
30.	Câte contracte a încheiat (are în derulare) unitatea în perioada auditată? - furnizare produse; - execuţie servicii; - execuţie lucrări.	12 5
31.	Cum este fluctuaţia personalului în cadrul sistemului auditat? (mare/medie/mică)	Medie

Prelucrarea informaţiilor constă în:

- identificarea principalelor elemente ale contextului instituţional şi socio-economic în care instituţia B îşi desfăşoară activitatea;
- analiza structurii auditate şi a activităţii sale (organigramă, regulamentele de organizare şi funcţionare, fişele posturilor, circuitul documentelor justificative, proceduri scrise);

Scanned with OKEN Scanner

- analiza factorilor susceptibili de a împiedica buna desfăşurare a misiunii de audit public intern;
- analiza bugetului de venituri şi cheltuieli şi a contractelor de furnizare de produse şi servicii aferente perioadei auditate;
- identificarea şi evaluarea riscurilor cu incidenţă semnificativă;
- analiza rezultatelor controalelor anterioare.

8.1.3. Analiza riscurilor

Analiza riscurilor presupune parcurgerea unor paşi pornind de la obiectivele misiunii de audit stabilite anterior, după cum urmează:

a) identificarea activităţilor/operaţiilor, respectiv a obiectelor auditabile;
b) identificarea riscurilor asociate activităţilor/operaţiilor;
c) stabilirea criteriilor de apreciere a riscului şi a ponderilor acestora şi a nivelurilor de apreciere ale acestora;
d) stabilirea nivelului riscului pentru fiecare criteriu de risc şi determinarea punctajului total al criteriului utilizat;
e) clasarea riscurilor pe baza punctajului total;
f) ierarhizarea activităţilor/operaţiilor ce urmează a fi auditate;
g) elaborarea tematicii în detaliu a activităţilor/operaţiilor selectate.

Chestionarul de control intern (CCI) se elaborează prin intervievarea şefului compartimentului de achiziţii dar şi pe baza observării fizice şi a analizei efectuate cu ocazia colectării documentelor. Chestionarul de control intern reprezintă un document important în aprecierea nivelului riscurilor. Prin intermediul CCI auditorul intern, cu ajutorul întrebărilor formulate, se asigură de existenţa şi modul de funcţionalitate al controalelor interne. Cei auditaţi vor răspunde întrebărilor formulate de auditorii interni prin DA sau NU.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CHESTIONARUL DE CONTROL INTERN

Misiunea de audit:
Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditată: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Enunţul întrebării	DA	NU	Observaţii
1	A fost organizat controlul ierarhic în vederea urmăririi derulării activităţii de achiziţii?		X	
2	Exercitarea controlului ierarhic asigură derularea corespunzătoare a procesului de achiziţii publice?	X		Cadrul legal
3	Există proceduri scrise (formalizate) privind modul de întocmire a documentaţiei şi de derulare a procesului de achiziţii?		X	
4	Procedurile interne sunt utilizate şi asigură acestea desfăşurarea corespunzătoare a procesului de achiziţii şi administrarea contractelor?		X	
5	A fost întocmit programul logistic de aprovizionare tehnico-materială?	X		
6	Programul de aprovizionare tehnico-materială asigură stabilirea corectă a necesarului de achiziţionat şi a priorităţilor?	X		
7	Sunt numite persoane pentru executarea cu responsabilitate a activităţilor aferente procesului de achiziţii?	X		
8	Persoanele numite (responsabilizate) îşi exercită corespunzător atribuţiile cu privire la activităţile ce le implică procesul de achiziţii?	X		
9	Există buget aprobat alocat efectuării achiziţiilor înscrise în programul anual?	X		
10	Bugetul aprobat asigură prioritizarea şi declanşarea efectuării achiziţiilor?	X		
11	A fost întocmit programul anual al achiziţiilor publice?	X		
12	Programul anual de achiziţii asigură declanşarea procedurilor de achiziţie?	X		
13	A fost întocmită Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertelor (DEPO)?	X		
14	Asigură DEPO informaţiile şi precizările necesare prezentării uniforme şi complete a ofertelor în vederea aplicării corespunzătoare a procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică?	X		
15	A fost constituită comisia de evaluare a ofertelor?	X		
16	Comisia de evaluare a ofertelor asigură o evaluare responsabilă, corectă şi imparţială a ofertelor?	X		
17.	Au fost depuse de participare la licitaţii de către toţi ofertanţii?	X		

Scanned with OKEN Scanner

18	A fost organizat controlul financiar preventiv propriu?	X		
19	Exercitarea controlului financiar preventiv propriu asigură corectitudinea derulării procesului de achiziţii şi a administrării contractelor?	X		
20	A fost elaborat caietul de sarcini?	X		
21	Caietul de sarcini asigură informaţiile şi precizările necesare prezentării uniforme şi complete a propunerilor tehnice în vederea aplicării corespunzătoare a procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică?	X		
22	A fost întocmită hotărârea de adjudecare?	X		
23	Hotărârea de adjudecare asigură încheierea contractului cu ofertantul declarat câştigător în condiţiile şi termenii doriţi?	X		
24	A fost încheiat contractul de furnizare (execuţie)?	X		
25.	Au fost depuse garanţii de bună execuţie de către câştigătorii procedurii de achiziţii publice?		X	

Stabilirea factorilor de analiză a riscurilor a ponderilor şi a nivelurilor de apreciere a riscurilor se realizează ţinând cont de 3 factori: aprecierea controlului intern, aprecierea cantitativă (impactul financiar) şi aprecierea calitativă (vulnerabilitatea sistemului).

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

STABILIREA FACTORILOR DE ANALIZĂ A RISCURILOR ŞI A PONDERILOR ACESTORA

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit de: Marin G
Avizat de: Stamate V

Factori de risc (F_i)	Ponderea factorilor de risc (P_i)	Nivelul de apreciere al riscului (N_i)		
		N_1	N_2	N_3
Aprecierea controlului intern F1	**P1 – 50%**	Există proceduri şi se aplică	Există proceduri, sunt cunoscute, dar nu se aplică	Nu există proceduri

Scanned with OKEN Scanner

Aprecierea cantitativă F2	**P2 – 30%**	Impact financiar scăzut	Impact financiar mediu	Impact financiar ridicat
Aprecierea calitativă F3	**P3 – 20%**	Vulnerabilitate mică	Vulnerabilitate medie	Vulnerabilitate mare

Lista centralizatoare a obiectelor auditabile[49] reprezintă primul document care se elaborează în cadrul procedurii **Analiza riscurilor** şi cuprinde, pentru acest studiu de caz, 60 de obiecte auditabile, structurate pe 7 obiective.

Identificarea riscurilor este al doilea document care se elaborează în cadrul procedurii **Analiza riscurilor** şi presupune asocierea riscurilor semnificative la operaţiile stabilite în **Lista centralizatoare a obiectelor auditabile**. De regulă, se asociază unul sau mai multe riscuri teoretice, determinate de auditorii interni din documentele colectate sau din riscurile practice reieşite din propria experienţă. În situaţia în care la operaţiile auditabile se ataşează mai multe riscuri analiza acestora se va putea realiza pentru fiecare risc în parte sau pe total obiect auditabil.

Stabilirea nivelului riscului şi a punctajului total al riscului se face de către auditorii interni în baza documentelor aflate în posesia lor până la acel moment dar şi pe baza experienţei personale a auditorilor interni în domeniu.

Elaborarea documentului **Stabilirea nivelului riscului şi a punctajului total al riscului** comportă două etape: în prima fază se realizează evaluarea nivelelor riscurilor asociate operaţiilor auditabile, iar în a doua fază se determină punctajul total pe baza formulei din Normele metodologice privind auditul intern, respectiv:

$$T = \sum_{i=1}^{n} P_i \times N_i$$

unde: P_i = ponderea riscului pentru fiecare criteriu;

N_i = nivelul riscurilor pentru fiecare criteriu utilizat.

Evaluarea riscurilor asociate operaţiilor auditabile pe baza informaţiilor în posesia cărora a intrat auditorul intern, până în acest moment, din documentele primite de la entitate şi/sau din rapoarte anterioare, dar şi din propria expertiza în domeniu are un oarecare grad de subiectivitate.

Analiza riscurilor are însă un grad de subiectivism destul de ridicat şi de aceea auditorii interni aduc îmbunătăţiri acestei activităţi pe parcursul derulării intervenţiei la faţa locului, ţinând cont de informaţiile culese în această perioadă.

[49] Lista centralizatoare a obiectelor auditabile nu este prezentată, însă acestea se regăsesc în documentul stabilirea nivelului şi punctajului total al riscurilor

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

STABILIREA NIVELULUI ŞI PUNCTAJULUI TOTAL AL RISCULUI

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit de: Marin G
Avizat de: Stamate V

Obiective	Obiecte auditabile	Riscuri identificate	F1 50% N1	F2 30% N2	F 3 20% N3	Punctaj total
I) Organizarea activităţii de achiziţii publice	1. Procedurile specifice care reglementează activitatea de achiziţii publice	Procedurile specifice elaborate pentru reglementarea activităţii de achiziţii publice sunt insuficiente, neconforme, neactualizate şi nu sunt cunoscute de salariaţi	2	2	2	2,0
	2. Resursele umane ale compartimentului de achiziţii publice	Neadecvarea structurii profesionale a personalului cu necesităţile compartimentului; Existenţa unui număr mare de posturi neocupate; Insuficienţa unui program de pregătire profesională	2	3	2	2,3
	3. Dotarea cu tehnică de calcul la compartimentul achiziţii publice	Dotarea de hard şi soft insuficient; Inexistenţa unui program informatic	2	2	2	2,0
	4. Baza de date cu furnizorii de produse/ executanţii de lucrări /prestatorii de servicii şi preturile practicate	Inexistenţa sau neactualizarea bazei de date cu furnizorii de produse/executanţii de lucrări /prestatorii de servicii şi preţurile practicate	2	3	2	2,3
II) Programul de achiziţii publice	5. Fundamentarea programului de achiziţii publice	Corelarea insuficientă între Programul de achiziţii şi politica de realizarea a obiectivelor entităţii publice; Lipsa referatelor de necesitate privind achiziţiile; Depăşirea bugetului alocat; Programul nu este actualizat pe parcursul derulării achiziţiilor	3	2	3	2,7

Scanned with OKEN Scanner

	6. Alegerea procedurii de atribuire a contractelor	Estimarea eronată a valorii contractelor; Procedura de atribuire este stabilită fără respectarea pragurilor valorice; Divizarea achiziției publice astfel încât să se obțină plafoane mai mici	3	2	2	2,5
III) Pregătirea, lansarea și derularea licitațiilor deschise	7. Anunțul de intenție	Anunțul de intenție nu respectă conținutul minim de informații; Anunțul de intenție nu este publicat în termen legal	2	2	1	1,8
	8. Constituirea documentației pentru elaborarea și prezentarea ofertei (DEPO)	DEPO nu îndeplinește condițiile de conformitate; DEPO cuprinde specificări redactate în favoarea unui anumit agent economic; DEPO restricționează posibilitatea depunerii ofertelor de către toți ofertanții	2	3	2	2,3
	9. Constituirea comisiilor de evaluare	Decizia de numire a comisiei de evaluare nu îndeplinește condițiile de conformitate; Membrii comisiei nu au pregătire profesională și experiență relevantă în domeniu; Incompatibilități ale membrilor comisiei de evaluare; Constituirea unei singuri comisii pentru atribuirea mai multor contracte de achiziții	3	3	2	2,8
	10. Anunțul de participare	Anunțurile nu respectă condițiile de conformitate	2	2	1	1,8
	11. Completări ale documentație și dreptul de a solicita clarificări	DEPO nu este transmisă la termen către toți ofertanții; Oferirea de informații în avans unui agent economic; Termenele de răspuns la solicitările de clarificări nu sunt respectate	2	1	2	1,7
	12. Deschiderea și calificarea ofertelor	Procesul – verbal de deschidere a ofertelor nu respectă cerințele de conformitate; Oferta depusă nu				

Scanned with OKEN Scanner

		corespunde cerinţelor DEPO; Oferta depusă nu este autorizată; Acceptarea de oferte nedepuse la termen; Oferta nu este însoţită de dovada constituirii garanţiei pentru participare; Restricţionarea numărului de oferte depuse; Acceptarea de oferte neeligibile; Procedura nu se repetă în cazul în care numărul ofertelor depuse este mai mic de două	3	3	2	2,8
	13. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	Examinarea ofertelor nu se realizează la sediul autorităţii contractante; Evaluarea ofertelor nu se realizează conform caietului de sarcini; Stabilirea eronată a clasamentului ofertelor; Rezultatul evaluării nu se comunică participanţilor	2	3	2	2,3
	14. Încheierea contractului de achiziţie publică	Contractul nu se încheie cu ofertantul care a câştigat licitaţia; Existenţa unor diferenţe între termenii prevăzuţi în caietul de sarcini şi cei cuprinşi în contractul de achiziţie; Garanţiile de participare nu se returnează la termen; Garanţia de bună execuţie este sub nivelul impus sau nu este constituită	3	3	2	2,8
	15. Anunţul de atribuire	Anunţul de atribuire nu respectă condiţiile de conformitate	1	2	1	1,3
	16. Dosarul achiziţiei publice	Dosarul achiziţiei publice nu respectă condiţiile de conformitate; Distrugerea dosarului de achiziţie înaintea limitei minime a termenului legal; Păstrarea dosarelor în condiţii necorespunzătoare	2	2	2	2,0

Scanned with OKEN Scanner

IV) Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte	17. Studiul pieţei, crearea bazei proprii de date	Sistem informatic insuficient, care nu permite consultarea ofertelor reprezentative	3	2	2	2,5
	18. Constituirea documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO)	DEPO nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; DEPO cuprinde specificări redactate în favoarea unui anumit agent economic	3	2	1	2,3
	19. Constituirea comisiilor de evaluare	Decizia de numire a comisiei de evaluare nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; Membrii comisiei nu au pregătire profesională şi experienţă relevantă în domeniu; Incompatibilităţi ale membrilor comisiei de evaluare; Constituirea unei singuri comisii pentru atribuirea mai multor contracte de achiziţii	2	2	2	2,0
	20. Anunţul / invitaţia de participare	Anunţul / invitaţia de participare nu respectă condiţiile de conformitate; Invitaţia de participare se transmite întâmplător, fără o selectare prealabilă a pieţei; Transmiterea unei singure invitaţii de participare	3	2	1	2,3
	21. Dreptul de a solicita clarificări	Termenele de răspuns la solicitările de clarificări nu sunt respectate; Clarificările şi completările la DEPO nu sunt transmise tuturor ofertanţilor	2	2	1	1,8
	22. Deschiderea şi calificarea ofertelor	Procesul – verbal de deschidere a ofertelor nu respectă cerinţele de conformitate; Oferta depusă nu corespunde cerinţelor DEPO; Oferta nu respectă termenul de depunere; Acceptarea ofertelor care nu-şi dovedesc calificarea; Oferta nu este însoţită de dovada constituirii garanţiei pentru participare; Modificarea / retragerea ofertei în perioada de valabilitate	3	2	2	2,5

Scanned with OKEN Scanner

	23. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	Evaluarea ofertelor nu se realizează conform caietului de sarcini; Stabilirea eronată a clasamentului ofertelor; Rezultatul evaluării nu se comunică participanţilor	2	3	2	2,3
	24. Încheierea contractului de achiziţie publică	Contractul nu se încheie cu ofertantul care a câştigat licitaţia; Existenţa unor diferenţe între termenii prevăzuţi în caietul de sarcini şi cei cuprinşi în contractul de achiziţie; Garanţiile de participare nu se returnează la termen; Garanţia de bună execuţie este sub nivelul impus sau nu este constituită	3	3	2	2,8
	25. Dosarul achiziţiei publice	Dosarul achiziţiei publice nu respectă condiţiile de conformitate; Distrugerea dosarului de achiziţie înaintea limitei minime a termenului legal; Păstrarea dosarelor în condiţii necorespunzătoare	2	1	2	1,8
V) Căi de atac	26. Calea de atac administrativă	Acceptarea contestaţiilor care nu îndeplinesc condiţiile de conformitate; Analiza contestaţiei nu se realizează conform caietului de sarcini; Rezoluţia autorităţii contractante nu s-a comunicat în termen tuturor participanţilor	2	2	1	1,8
	27. Calea de atac în justiţie	Fundamentarea insuficientă a reprezentării în instanţă a cauzei	1	2	1	1,3
VI) Verificarea derulării contractelor de achiziţii publice	28. Documente în baza cărora au fost acordate avansuri şi modul de decontare a acestora	Inexistenţa documentelor în baza cărora a fost acordat avansul; Acordarea de avansuri peste limita legală; Ordine de plată eronate privind acordarea avansurilor	2	2	1	1,8

Scanned with OKEN Scanner

	29. Depunerea garanţiei de bună execuţie	Derularea necorespunzătoare a achiziţiilor publice	2	3	2	2,3
	30. Cantităţile livrate în acord cu documentele de recepţie	Livrarea poate să nu fie reală sau neconformă calitativ şi cantitativ; Note de recepţie şi constatare diferenţe întocmite eronat; Neconcordanţe între evidenţa scriptică şi cea faptică; Înregistrarea unor achiziţii neprimite;	2	2	2	2
	31. Încadrarea plăţilor în creditele bugetare aprobate	Depăşirea creditelor bugetare aprobate; Necorelaţii între plăţile efectuate şi creditele aprobate	2	2	2	2,0
	32. Respectarea preţurilor unitare	Existenţa unor preţuri diferite faţă de cele prevăzute în contracte;	2	3	2	2,3
	33. Înregistrările contabile privind drepturile şi obligaţiile patrimoniale generate de derularea contractelor de achiziţii de produse şi servicii	Posibilitatea efectuării unor înregistrări eronate privind achiziţiile de produse şi servicii; Neconcordanţe între evidenţa contabilă şi cea tehnic-operativă; Înregistrări contabile care nu corespund clasificaţiei bugetare	2	2	2	2,0
VII) Verificarea plăţilor şi cheltuielilor efectuate în numerar sau prin virament	34. Documentele în baza cărora s-au efectuat plăţile şi cheltuielile aferente achiziţiilor de produse şi servicii	Înregistrarea şi plata unor achiziţii neprimite sau neconforme cu recepţia efectuată; Instrumentele de plată să nu prezinte semnătura persoanelor autorizate; Factura neînregistrată sau pierderea facturii; Totalul facturii incorect; Plată dublă; Plata unor achiziţii fictive; Plata produselor returnate sau servicii neefectuate;	2	3	2	2,3
	35. Documentele justificative aferente procurării de produse şi servicii	Facturi care nu au fost certificate pentru „Bun de plată"; Procese verbale de recepţie, avize, NRCD-uri completate eronat sau neconforme cu realitatea.	2	1	2	1,7
	36. Încadrarea creditelor bugetare conform bugetului aprobat	Creditele bugetare să nu fie utilizate conform prevederilor şi destinaţiilor aprobate; Creditele deschise să nu fie încadrate pe capitole, subcapitole, titluri şi articole bugetare.	2	2	2	2,0

Scanned with OKEN Scanner

Auditorii interni au împărţit riscurile pe 3 categorii:

- riscuri mici situate în intervalul 1,0 -1,5;
- riscuri medii situate în intervalul 1,6 –1,9;
- riscuri mari situate în intervalul 2,0 – 3,0.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CLASAREA OPERAŢIILOR PE BAZA ANALIZEI RISCURILOR

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit de: Marin G
Avizat de: Stamate V

Obiective / Obiecte auditabile	Riscuri identificate	Clasificare risc	Obs.
I) Organizarea activităţii de achiziţii publice			
1. Procedurile specifice care reglementează activitatea de achiziţii publice	Procedurile specifice elaborate pentru reglementarea activităţii de achiziţii publice sunt insuficiente, neconforme, neactualizate şi nu sunt cunoscute de salariaţi	Mare	
2. Resursele umane ale compartimentului de achiziţii publice	Neadecvarea structurii profesionale a personalului cu necesităţile compartimentului; Existenţa unui număr mare de posturi neocupate; Insuficienţa unui program de pregătire profesională	Mare	
3.Dotarea cu tehnică de calcul la compartimentul achiziţii publice	Dotarea de hard şi soft insuficient; Inexistenţa unui program informatic	Mare	
4. Baza de date cu furnizorii de produse/ executanţii de lucrări / prestatorii de servicii şi preturile practicate	Inexistenţa sau neactualizarea bazei de date cu furnizorii de produse/executanţii de lucrări /prestatorii de servicii şi preturile practicate	Mare	
II) Programul de achiziţii publice			
5. Fundamentarea programului de achiziţii publice	Corelarea insuficienta între Programul de achiziţii şi politica de realizarea a obiectivelor entităţii publice; Lipsa referatelor de necesitate privind achiziţiile; Depăşirea bugetului alocat; Programul nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; Programul nu este actualizat pe parcursul derulării achiziţiilor	Mare	

Scanned with OKEN Scanner

6. Alegerea procedurii de atribuire a contractelor	Estimarea eronată a valorii contractelor; Procedura de atribuire este stabilită fără respectarea pragurilor valorice; Divizarea achiziției publice astfel încât să se obțină plafoane mai mici	Mare	
III) Pregătirea, lansarea și derularea licitațiilor deschise			
7. Anunțul de intenție	Anunțul de intenție nu respectă conținutul minim de informații; Anunțul de intenție nu este publicat în termen legal	Mediu	
8. Constituirea Documentației pentru elaborarea și prezentarea ofertei (DEPO)	DEPO nu îndeplinește condițiile de conformitate; DEPO cuprinde specificări redactate în favoarea unui anumit agent economic; DEPO restricționează posibilitatea depunerii ofertelor de către toți ofertanții	Mare	
9. Constituirea comisiilor de evaluare	Decizia de numire a comisiei de evaluare nu îndeplinește condițiile de conformitate; Membrii comisiei nu au pregătire profesională și experiență relevantă în domeniu; Incompatibilități ale membrilor comisiei de evaluare; Constituirea unei singuri comisii pentru atribuirea mai multor contracte de achiziții	Mare	
10. Anunțul de participare	Anunțurile nu respectă condițiile de conformitate	Mediu	
11. Completări ale documentație și dreptul de a solicita clarificări	DEPO nu este transmisă la termen către toți ofertanții; Oferirea de informații în avans unui agent economic; Termenele de răspuns la solicitările de clarificări nu sunt respectate	Mediu	
12. Deschiderea și calificarea ofertelor	Procesul – verbal de deschidere a ofertelor nu respectă cerințele de conformitate; Oferta depusă nu corespunde cerințelor DEPO; Oferta depusă nu este autorizată; Acceptarea de oferte nedepuse la termen; Oferta nu este însoțită de dovada constituirii garanției pentru participare; Restricționarea numărului de oferte depuse; Acceptarea de oferte neeligibile; Procedura nu se repetă în cazul în care numărul ofertelor depuse este mai mic de două	Mare	
13. Examinarea și evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câștigătoare	Examinarea ofertelor nu se realizează la sediul autorității contractante; Evaluarea ofertelor nu se realizează conform caietului de sarcini; Stabilirea eronată a clasamentului ofertelor; Rezultatul evaluării nu se comunică participanților	Mare	

Scanned with OKEN Scanner

14. Încheierea contractului de achiziţie publică	Contractul nu se încheie cu ofertantul care a câştigat licitaţia; Existenţa unor diferenţe între termenii prevăzuţi în caietul de sarcini şi cei cuprinşi în contractul de achiziţie; Garanţiile de participare nu se returnează la termen; Garanţia de bună execuţie este sub nivelul impus sau nu este constituită	Mare	
15. Anunţul de atribuire 16. Dosarul achiziţiei publice	Anunţul de atribuire nu respectă condiţiile de conformitate Dosarul achiziţiei publice nu respectă condiţiile de conformitate; Distrugerea dosarului de achiziţie înaintea limitei minime a termenului legal; Păstrarea dosarelor în condiţii necorespunzătoare	Mic Mare	
IV) Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte			
17. Studiul pieţei, crearea bazei proprii de date	Sistem informatic insuficient, care nu permite consultarea ofertelor reprezentative	Mare	
18. Constituirea Documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO)	DEPO nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; DEPO cuprinde specificări redactate în favoarea unui anumit agent economic	Mare	
19. Constituirea comisiilor de evaluare	Decizia de numire a comisiei de evaluare nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; Membrii comisiei nu au pregătire profesională şi experienţă relevantă în domeniu; Incompatibilităţi ale membrilor comisiei de evaluare; Constituirea unei singuri comisii pentru atribuirea mai multor contracte de achiziţii	Mare	
20. Anunţul / invitaţia de participare	Anunţul / invitaţia de participare nu respectă condiţiile de conformitate; Invitaţia de participare se transmite întâmplător, fără o selectare prealabilă a pieţei; Transmiterea unei singure invitaţii de participare	Mare	
21. Dreptul de a solicita clarificări	Termenele de răspuns la solicitările de clarificări nu sunt respectate; Clarificările şi completările la DEPO nu sunt transmise tuturor ofertanţilor	Mediu	
22. Deschiderea şi calificarea ofertelor	Procesul – verbal de deschidere a ofertelor nu respectă cerinţele de conformitate; Oferta depusă nu corespunde cerinţelor DEPO; Oferta nu respectă termenul de depunere; Acceptarea ofertelor care nu-şi dovedesc calificarea; Oferta nu este însoţită de dovada constituirii garanţiei pentru participare; Modificarea / retragerea ofertei în perioada de valabilitate	Mare	

Scanned with OKEN Scanner

23. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	Evaluarea ofertelor nu se realizează conform caietului de sarcini; Stabilirea eronată a clasamentului ofertelor; Rezultatul evaluării nu se comunică participanţilor	Mare	
24. Încheierea contractului de achiziţie publică	Contractul nu se încheie cu ofertantul care a câştigat licitaţia; Existenţa unor diferenţe între termenii prevăzuţi în caietul de sarcini şi cei cuprinşi în contractul de achiziţie; Garanţiile de participare nu se returnează la termen; Garanţia de bună execuţie este sub nivelul impus sau nu este constituită	Mare	
25. Dosarul achiziţiei publice	Dosarul achiziţiei publice nu respectă condiţiile de conformitate; Distrugerea dosarului de achiziţie înaintea limitei minime a termenului legal; Păstrarea dosarelor în condiţii necorespunzătoare	Mediu	
V) Căi de atac			
26. Calea de atac administrativă	Acceptarea contestaţiilor care nu îndeplinesc condiţiile de conformitate; Analiza contestaţiei nu se realizează conform caietului de sarcini; Rezoluţia autorităţii contractante nu s-a comunicat în termen tuturor participanţilor	Mediu	
27. Calea de atac în justiţie	Fundamentarea insuficientă a reprezentării în instanţă a cauzei	Mic	
VI) Verificarea derulării contractelor de achiziţii publice			
28. Documente în baza cărora au fost acordate avansuri şi modul de decontare a acestora	Inexistenţa documentelor în baza cărora a fost acordat avansul; Acordarea de avansuri peste limita legală; Ordine de plată eronate privind acordarea avansurilor	Mediu	
29. Depunerea garanţiei de bună execuţie	Derularea necorespunzătoare a achiziţiilor publice	Mare	
30. Cantităţile livrate în acord cu documentele de recepţie	Livrarea poate să nu fie reală sau neconformă calitativ şi cantitativ; Note de recepţie şi constatare diferenţe întocmite eronat; Neconcordanţe între evidenţa scriptică şi cea faptică; Înregistrarea unor achiziţii neprimite;	Mare	
31. Încadrarea plăţilor în creditele bugetare aprobate	Depăşirea creditelor bugetare aprobate; Necorelaţii între plăţile efectuate şi creditele aprobate pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare	Mare	
32. Respectarea preţurilor unitare	Existenţa unor preţuri diferite faţă de cele prevăzute în contracte	Mare	

Scanned with OKEN Scanner

23. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	Evaluarea ofertelor nu se realizează conform caietului de sarcini; Stabilirea eronată a clasamentului ofertelor; Rezultatul evaluării nu se comunică participanţilor	Mare	
24. Încheierea contractului de achiziţie publică	Contractul nu se încheie cu ofertantul care a câştigat licitaţia; Existenţa unor diferenţe între termenii prevăzuţi în caietul de sarcini şi cei cuprinşi în contractul de achiziţie; Garanţiile de participare nu se returnează la termen; Garanţia de bună execuţie este sub nivelul impus sau nu este constituită	Mare	
25. Dosarul achiziţiei publice	Dosarul achiziţiei publice nu respectă condiţiile de conformitate; Distrugerea dosarului de achiziţie înaintea limitei minime a termenului legal; Păstrarea dosarelor în condiţii necorespunzătoare	Mediu	
V) Căi de atac			
26. Calea de atac administrativă	Acceptarea contestaţiilor care nu îndeplinesc condiţiile de conformitate; Analiza contestaţiei nu se realizează conform caietului de sarcini; Rezoluţia autorităţii contractante nu s-a comunicat în termen tuturor participanţilor	Mediu	
27. Calea de atac în justiţie	Fundamentarea insuficientă a reprezentării în instanţă a cauzei	Mic	
VI) Verificarea derulării contractelor de achiziţii publice			
28. Documente în baza cărora au fost acordate avansuri şi modul de decontare a acestora	Inexistenţa documentelor în baza cărora a fost acordat avansul; Acordarea de avansuri peste limita legală; Ordine de plată eronate privind acordarea avansurilor	Mediu	
29. Depunerea garanţiei de bună execuţie	Derularea necorespunzătoare a achiziţiilor publice	Mare	
30. Cantităţile livrate în acord cu documentele de recepţie	Livrarea poate să nu fie reală sau neconformă calitativ şi cantitativ; Note de recepţie şi constatare diferenţe întocmite eronat; Neconcordanţe între evidenţa scriptică şi cea faptică; Înregistrarea unor achiziţii neprimite;	Mare	
31. Încadrarea plăţilor în creditele bugetare aprobate	Depăşirea creditelor bugetare aprobate; Necorelaţii între plăţile efectuate şi creditele aprobate pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare	Mare	
32. Respectarea preţurilor unitare	Existenţa unor preţuri diferite faţă de cele prevăzute în contracte	Mare	

Scanned with OKEN Scanner

33. Înregistrările contabile privind drepturile şi obligaţiile patrimoniale generate de derularea contractelor de achiziţii de produse şi servicii	Posibilitatea efectuării unor înregistrări eronate privind achiziţiile de produse şi servicii; Neconcordanţe între evidenţa contabilă şi cea tehnic-operativă; Înregistrări contabile care nu corespund clasificaţiei bugetare	Mare	
VII) Verificarea plăţilor şi cheltuieli-lor efectuate în numerar sau prin virament			
34. Documentele în baza cărora s-au efectuat plăţile şi cheltuielile aferente achiziţiilor de produse şi servicii	Înregistrarea şi plata unor achiziţii neprimite sau neconforme cu recepţia efectuată; Factura neînregistrată sau pierderea facturii; Totalul facturii incorect; Plată dublă; Plata unor achiziţii fictive; Plata produselor returnate sau servicii neefectuate	Mare	
35. Documentele justificative aferente procurării de produse şi servicii	Facturi care nu au fost certificate pentru „Bun de plată"; Procese verbale de recepţie, avize, NRCD-uri completate eronat sau neconforme cu realitatea.	Mediu	
36. Încadrarea creditelor bugetare conform bugetului aprobat	Creditele bugetare să nu fie utilizate conform prevederilor şi destinaţiilor aprobate; Creditele deschise să nu fie încadrate pe capitole, subcapitole, titluri şi articole bugetare.	Mediu	

Riscurile mici nu vor mai fi avute în vedere în continuarea misiunii de audit, iar riscurile medii şi mari vor fi ierarhizate în documentul „Tabelul puncte tari şi puncte slabe" dar şi în „Lista centralizatoare a documentelor auditabile" (obiectele auditabile nr. 15 şi 21).

Tabelul puncte tari şi puncte slabe conţine atât punctul de vedere al auditorului public intern cu privire la nivelul impactului riscului asupra activităţii auditate, cât şi gradul de încredere al aceluiaşi auditor în funcţionarea controlului intern, care va conduce la minimizarea riscului, atunci când gradul de încredere este mare, sau la maximizarea apariţiei riscului atunci când gradul de încredere este mic.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TABELUL PUNCTE TARI ŞI PUNCTE SLABE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

Obiective / Obiecte auditabile	Riscuri identificate	Punct Tare / Slab	Consecinţele funcţionării controlului intern	Gradul de încredere în controlul intern
1. Procedurile specifice care reglementează activitatea de achiziţii publice	Procedurile specifice elaborate pentru reglementarea activităţii de achiziţii publice sunt insuficiente, neconforme, neactualizate şi nu sunt cunoscute de salariaţi	S		Scăzut
2. Resursele umane ale compartimentului de achiziţii publice	Neadecvarea structurii profesionale a personalului cu necesităţile compartimentului; Existenţa unui număr mare de posturi neocupate; Insuficienţa unui program de pregătire profesională	S		Scăzut
3. Dotarea cu tehnică de calcul la compartimentul achiziţii publice	Dotarea de hard şi soft insuficient; Inexistenţa unui program informatic	S		Scăzut
4. Baza de date cu furnizorii de produse/ executanţii de lucrări /prestatorii de servicii şi preţurile practicate	Inexistenţa sau neactualizarea bazei de date cu furnizorii de produse/executanţii de lucrări /prestatorii de servicii şi preturile practicate	S		Scăzut
II) Programul de achiziţii publice				
5. Fundamentarea programului de achiziţii publice	Corelarea insuficienta între Programul de achiziţii şi politica de realizarea a obiectivelor entităţii publice; Lipsa referatelor de necesitate privind achiziţiile; Depăşirea bugetului alocat; Programul nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; Programul nu este actualizat pe parcursul derulării achiziţiilor	S		Scăzut
6. Alegerea procedurii de atribuire a contractelor	Estimarea eronată a valorii contractelor; Procedura de atribuire este stabilită fără respectarea pragurilor valorice; Divizarea achiziţiei publice astfel încât să se obţină plafoane mai mici	S		Scăzut
III) Pregătirea, lansarea şi derularea licitaţiilor deschise				
7. Anunţul de intenţie	Anunţul de intenţie nu respectă conţinutul minim de informaţii; Anunţul de intenţie nu este publicat în termen legal	S		Mediu

Scanned with OKEN Scanner

8. Constituirea Documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO)	DEPO nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; DEPO cuprinde specificări redactate în favoarea unui anumit agent economic; DEPO restricţionează posibilitatea depunerii ofertelor de către toţi ofertanţii	S		Scăzut
9. Constituirea comisiilor de evaluare	Decizia de numire a comisiei de evaluare nu îndeplineşte condiţiile de conformitate; Membrii comisiei nu au pregătire profesională şi experienţă relevantă în domeniu; Incompatibilităţi ale membrilor comisiei de evaluare; Constituirea unei singuri comisii pentru atribuirea mai multor contracte de achiziţii	S		Scăzut
10. Anunţul de participare	Anunţurile nu respectă condiţiile de conformitate	S		Mediu
11. Completări ale documentaţie şi dreptul de a solicita clarificări	DEPO nu este transmisă la termen către toţi ofertanţii; Oferirea de informaţii în avans unui agent economic; Termenele de răspuns la solicitările de clarificări nu sunt respectate	S		Scăzut
12. Deschiderea şi calificarea ofertelor	Procesul – verbal de deschidere a ofertelor nu respectă cerinţele de conformitate; Oferta depusă nu corespunde cerinţelor DEPO; Oferta depusă nu este autorizată; Acceptarea de oferte nedepuse la termen; Oferta nu este însoţită de dovada constituirii garanţiei pentru participare; Restricţionarea numărului de oferte depuse; Acceptarea de oferte neeligibile; Procedura nu se repetă în cazul în care numărul ofertelor depuse este mai mic de două	S		Scăzut
13. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	Examinarea ofertelor nu se realizează la sediul autorităţii contractante; Evaluarea ofertelor nu se realizează conform caietului de sarcini; Stabilirea eronată a clasamentului ofertelor; Rezultatul evaluării nu se comunică participanţilor	S		Scăzut
14. Încheierea contractului de achiziţie publică	Contractul nu se încheie cu ofertantul care a câştigat licitaţia; Existenţa unor diferenţe între termenii prevăzuţi în caietul de sarcini şi cei cuprinşi în contractul de achiziţie; Garanţiile de participare nu se returnează la termen; Garanţia de bună execuţie este sub nivelul impus sau nu este constituită	S		Scăzut

Scanned with OKEN Scanner

15. Dosarul achiziției publice	Dosarul achiziției publice nu respectă condițiile de conformitate; Distrugerea dosarului de achiziție înaintea limitei termenului legal; Păstrarea dosarelor în condiții necorespunzătoare	S		Scăzut
IV) Pregătirea, lansarea și derularea procedurii de cerere de oferte				
16. Studiul pieței, crearea bazei proprii de date	Sistem informatic insuficient, care nu permite consultarea ofertelor reprezentative	S		Scăzut
17. Constituirea Documentației pentru elaborarea și prezentarea ofertei	DEPO nu îndeplinește condițiile de conformitate; DEPO cuprinde specificări redactate în favoarea unui anumit agent economic	S		Scăzut
18. Constituirea comisiilor de evaluare	Decizia de numire a comisiei de evaluare nu îndeplinește condițiile de conformitate; Membrii comisiei nu au pregătire profesională și experiență în domeniu; Incompatibilități ale membrilor comisiei de evaluare; Constituirea unei singuri comisii pentru atribuirea mai multor contracte	S		Scăzut
19. Anunțul / invitația de participare	Anunțul / invitația de participare nu respectă condițiile de conformitate; Invitația de participare se transmite întâmplător, fără o selectare prealabilă a pieței; Transmiterea unei singure invitații de participare	S		Scăzut
20. Dreptul de a solicita clarificări	Termenele de răspuns la solicitările de clarificări nu sunt respectate; Clarificările și completările la DEPO nu sunt transmise tuturor ofertanților	S		Mediu
21. Deschiderea și calificarea ofertelor	Procesul – verbal de deschidere a ofertelor nu respectă cerințele de conformitate; Oferta depusă nu corespunde cerințelor DEPO; Oferta nu respectă termenul de depunere; Acceptarea ofertelor care nu-și dovedesc calificarea; Oferta nu este însoțită de dovada constituirii garanției pentru participare; Modificarea / retragerea ofertei în perioada de valabilitate	S		Scăzut
22. Examinarea și evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câștigătoare	Evaluarea ofertelor nu se realizează conform caietului de sarcini; Stabilirea eronată a clasamentului ofertelor; Rezultatul evaluării nu se comunică participanților	S		Scăzut

Scanned with OKEN Scanner

23. Încheierea contractului de achiziție publică	Contractul nu se încheie cu ofertantul care a câştigat licitaţia; Existenţa unor diferenţe între termenii prevăzuţi în caietul de sarcini şi cei cuprinşi în contractul de achiziţie; Garanţiile de participare nu se returnează la termen; Garanţia de bună execuţie este sub nivelul impus sau nu este constituită	S		Scăzut
24. Dosarul achiziţiei publice	Dosarul achiziţiei publice nu respectă condiţiile de conformitate; Distrugerea dosarului de achiziţie înaintea limitei minime a termenului legal; Păstrarea dosarelor în condiţii necorespunzătoare	S		Scăzut
V) Căi de atac				
25. Calea de atac administrativă	Acceptarea contestaţiilor care nu îndeplinesc condiţiile de conformitate; Analiza contestaţiei nu se realizează conform caietului de sarcini; Rezoluţia autorităţii contractante nu s-a comunicat în termen tuturor participanţilor	S		Mediu
VI) Verificarea derulării contractelor de achiziţii publice				
26. Documente în baza cărora au fost acordate avansuri şi modul de decontare a acestora	Inexistenţa documentelor în baza cărora a fost acordat avansul; Acordarea de avansuri peste limita legală; Ordine de plată eronate privind acordarea avansurilor	S		Scăzut
27. Depunerea garanţiei de bună execuţie	Derularea necorespunzătoare a achiziţiilor publice	S		Scăzut
28. Cantităţile livrate în acord cu documentele de recepţie	Livrarea poate să nu fie reală sau neconformă calitativ şi cantitativ; Note de recepţie şi constatare diferenţe întocmite eronat; Neconcordanţe între evidenţa scriptică şi cea faptică; Înregistrarea unor achiziţii neprimite;	S		Scăzut
29. Încadrarea plăţilor în creditele bugetare aprobate	Depăşirea creditelor bugetare aprobate; Necorelaţii între plăţile efectuate şi creditele aprobate pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare;	S		Scăzut
30. Respectarea preţurilor unitare	Existenţa unor preţuri diferite faţă de cele prevăzute în contracte;	S		Scăzut

Scanned with OKEN Scanner

31. Înregistrările contabile privind drepturile şi obligaţiile patrimoniale generate de derularea contractelor de achiziţii de produse şi servicii	Posibilitatea efectuării unor înregistrări eronate privind achiziţiile de produse şi servicii; Neconcordanţe între evidenţa contabilă şi cea tehnic-operativă; Înregistrări contabile care nu corespund clasificaţiei bugetare	S		Scăzut
VII) Verificarea plăţilor şi cheltuielilor efectuate în numerar sau prin virament				
32. Documentele în baza cărora s-au efectuat plăţile şi cheltuielile aferente achiziţiilor de produse şi servicii	Înregistrarea şi plata unor achiziţii neprimite sau neconforme cu recepţia efectuată; Factura neînregistrată sau pierderea facturii; Totalul facturii incorect; Plată dublă; Plata unor achiziţii fictive; Plata produselor returnate sau servicii neefectuate;	S		Scăzut
33. Documentele justificative aferente procurării de produse şi servicii	Facturi care nu au fost certificate pentru „Bun de plată"; Procese verbale de recepţie, avize, NRCD-uri completate eronat sau neconforme cu realitatea.	S		Scăzut
34. Încadrarea creditelor bugetare conform bugetului aprobat	Creditele bugetare să nu fie utilizate conform prevederilor şi destinaţiilor aprobate; Creditele deschise să nu fie încadrate pe capitole, subcapitole, titluri şi articole bugetare.	S		Mediu

Unitatea contractantă fiind la prima misiune de audit care vizează achiziţiile publice, auditorii interni nu cunosc foarte bine modul cum se exercită controlul intern şi în consecinţă nu elimină nici un obiect auditabil din Tabelul puncte tari, puncte slabe.

Tematica în detaliu a operaţiunilor auditabile se realizează prin selectarea obiectivelor auditabile care au fost evaluate ca fiind puncte slabe şi care vor fi avute în vedere de auditorii interni. Acest document va fi semnat de şeful compartimentului de audit public intern şi va fi adus la cunoştinţă în cadrul şedinţei de deschidere celor auditaţi.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TEMATICA ÎN DETALIU A OPERAŢIILOR AUDITABILE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

Obiective	Obiecte auditabile	Obs.
I) Organizarea activităţii de achiziţii publice	1. Procedurile specifice care reglementează activitatea de achiziţii publice	
	2. Resursele umane ale compartimentului de achiziţii publice	
	3.Dotarea cu tehnică de calcul la compartimentul achiziţii publice	
	4. Baza de date cu furnizorii de produse/executanţii de lucrări /prestatorii de servicii şi preturile practicate	
II) Programul de achiziţii publice	5. Fundamentarea programului de achiziţii publice 6. Alegerea procedurii de atribuire a contractelor	
III) Pregătirea, lansarea şi derularea licitaţiilor deschise	7. Anunţul de intenţie	
	8. Constituirea Documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO)	
	9. Constituirea comisiilor de evaluare	
	10. Anunţul de participare	
	11. Completări ale documentaţie şi dreptul de a solicita clarificări	
	12. Deschiderea şi calificarea ofertelor	
	13. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	
	14. Încheierea contractului de achiziţie publică	
	15. Dosarul achiziţiei publice	
IV) Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte	16. Studiul pieţei, crearea bazei proprii de date	
	17. Constituirea Documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO)	
	18. Constituirea comisiilor de evaluare	
	19. Anunţul / invitaţia de participare	
	20. Dreptul de a solicita clarificări 21. Deschiderea şi calificarea ofertelor	
	22. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	
	23. Încheierea contractului de achiziţie publică 24. Dosarul achiziţiei publice	
V) Căi de atac	25. Calea de atac administrativă	
VI) Verificarea derulării contractelor de achiziţii publice	26. Documente în baza cărora au fost acordate avansuri şi modul de decontare a acestora	
	27. Depunerea garanţei de bună execuţie	

Scanned with OKEN Scanner

	28. Cantităţile livrate în acord cu documentele de recepţie 29. Încadrarea plăţilor în creditele bugetare aprobate	
	30. Respectarea preţurilor unitare	
	31. Înregistrările contabile privind drepturile şi obligaţiile patrimoniale generate de derularea contractelor de achiziţii de produse şi servicii	
VII) Verificarea plăţilor şi cheltuielilor efectuate în numerar sau prin virament	32. Documentele în baza cărora s-au efectuat plăţile şi cheltuielile aferente achiziţiilor de produse şi servici	
	33. Documentele justificative aferente procurării de produse şi servicii	
	34. Încadrarea creditelor bugetare conform bugetului aprobat	

8.1.4. Programul de audit public intern

Programul de audit public intern se elaborează pe baza obiectivelor misiunii de audit public intern şi a analizei riscurilor. Programul de audit public intern cuprinde pe fiecare obiectiv din tematica detaliată acţiunile necesare atingerii obiectivului auditat, repartizarea acestora pe fiecare auditor intern, numărul de ore planificate şi locul de desfăşurare a acţiunii.

PROGRAMUL DE AUDIT PUBLIC INTERN
Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Obiectivele auditului	Activităţi	Durata (h)	Persoanele implicate (Auditori)	Locul desfă-şurării Auditat
Tema generală:Achiziţiile publice de produse şi servicii		**260**		
I. Pregătirea misiunii de audit		**48**		
	1.Tipărirea şi procesarea ordinului de serviciu;	3	Spiridon C	SAI
	2.Tipărirea şi procesarea declaraţiilor de independenţă;	2	Stamate V Marin G	SAI
	3. Pregătirea şi transmiterea notificării privind declanşarea misiunii de audit public intern către părţile interesate;	3	Stamate V Spiridon C	SAI

Scanned with OKEN Scanner

	4. Colectarea şi prelucrarea informaţiilor	8	Stamate V Marin G	SAI
	5. Întocmirea listei centralizatoare a obiectelor auditabile;	5	Stamate V Marin G	SAI
	6. Elaborarea tabelului puncte tari şi puncte slabe;	6	Stamate V Marin G	SAI
	7. Întocmirea programului de audit;	6	Stamate V	SAI
	8. Întocmirea notei şi a programului preliminar al intervenţiei la faţa locului;	4	Marin G Stamate V Marin G	SAI
	9. Obţinerea aprobării notei şi a anexelor acesteia: „Colectarea şi prelucrarea datelor", „Tabelul Puncte tari şi puncte slabe" şi „Programul preliminar al intervenţiei la faţa locului";	3	Stamate V Marin G	SAI
	10. Planificarea şi organizarea şedinţei de deschidere cu compartimentul de achiziţii publice şi cei implicaţi în misiunea de audit;	5	Stamate V Marin G Spiridon C	Auditat
	12. Redactarea minutei şedinţei de deschidere. Obţinerea numelor persoanelor de contact şi stabilirea unui loc pentru desfăşurarea activităţii de audit.	3	Stamate V Marin G Spiridon C Şef compartiment achiziţii	Auditat
II. Intervenţia la faţa locului.		**170**		
Obiectiv I) Organizarea activităţii de achiziţii publice	**Total**	16		
	1.1. Efectuarea testărilor;	5	Stamate V	Auditat
	1.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment;	2	Stamate V	Auditat
	1.3. Elaborarea FIAP-urilor;	3	Stamate V	Auditat
	1.4. Colectarea dovezilor	4	Stamate V	Auditat
	1.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru;	2	Stamate V	Auditat
Obiectiv II) Programul de achiziţii publice	**Total**	12		
	2.1. Efectuarea testărilor;	5	Marin G	Auditat
	2.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment;	2	Marin G	Auditat
	2.3. Elaborarea FIAP-urilor;	2	Marin G	Auditat
	2.4. Colectarea dovezilor;	2	Marin G	Auditat
	2.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru;	1	Marin G	Auditat

Scanned with OKEN Scanner

Obiectiv III) Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de licitaţie deschisă	**Total**	28		
	3.1. Efectuarea testărilor;	16	Marin G	Auditat
	3.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment;	2	Marin G	Auditat
	3.3. Elaborarea FIAP-urilor;	4	Marin G	Auditat
	3.4. Colectarea dovezilor;	4	Marin G	Auditat
	3.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru;	2	Marin G	Auditat
Obiectiv IV) Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte	**Total**	28		
	4.1. Efectuarea testărilor;	16	Stamate V	Auditat
	4.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment;	2	Stamate V	Auditat
	4.3. Elaborarea FIAP-urilor;	4	Stamate V	Auditat
	4.4. Colectarea dovezilor;	4	Stamate V	Auditat
	4.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru;	2	Stamate V	Auditat
Obiectiv V) Căi de atac	**Total**	8		
	5.1. Efectuarea testărilor;	2	Marin G	Auditat
	5.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment;	1	Marin G	Auditat
	5.3. Elaborarea FIAP-urilor;	2	Marin G	Auditat
	5.4. Colectarea dovezilor;	2	Marin G	Auditat
	5.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru;	1	Marin G	Auditat
Obiectiv VI) Verificarea derulării contractelor de achiziţii publice	**Total**	40		
	6.1 Efectuarea testărilor	22	Marin G	Auditat
	6.2 Discutarea constatărilor cu şeful compartimentului	4	Marin G	Auditat
	6.3 Elaborarea FIAP-urilor	5	Marin G	Auditat
	6.4 Colectarea dovezilor	5	Marin G	Auditat
	6.5 Revizuirea documentelor de lucru	4	Marin G	Auditat
	din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru			

Scanned with OKEN Scanner

Obiectiv VII) Verificarea plăţilor şi cheltuielilor efectuate în numerar sau prin virament	**Total**	38		
	7.1 Efectuarea testărilor	20	Stamate V	Auditat
	7.2 Discutarea constatărilor cu şeful compartimentului	4	Stamate V	Auditat
	7.3 Elaborarea FIAP-urilor	5	Stamate V	Auditat
	7.4 Colectarea dovezilor	5	Stamate V	Auditat
	7.5 Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru	4	Stamate V	Auditat
III. Raportul de audit public intern		**40**		
	13. Redactarea proiectului de raport de audit intern;	10	Stamate V Marin G	SAI
	14. Revizuirea raportului;	4	Stamate V Marin G	SAI
	15. Obţinerea proiectului de raport de audit intern;	2	Spiridon C	SAI
	16. Transmiterea proiectului de raport de audit public intern la auditat şi solicitarea de răspuns în 15 zile;	6	Stamate V Marin G	SAI
	17. Planificarea şi organizarea reuniunii de conciliere, dacă este cazul;	5	Stamate V Marin G Spiridon C Şef Compartiment achiziţii publice	Auditat
	8. Includerea în raportul de audit intern a aspectelor reţinute din punctul de vedere al auditatului;	2	Stamate V Marin G	SAI
	19. Finalizarea raportului de audit;	5	Stamate V Marin G	SAI
	20. Transmiterea recomandărilor	6	Stamate V	SAI
IV. Urmărirea recomandărilor				
	Iniţierea procesului de urmărire	2	Stamate V	

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

PROGRAMUL INTERVENŢEI LA FAŢA LOCULUI

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

Obiective/ Obiecte auditabile	Tipul verificării	Locul testării	Durata testării (ore)	Nr. listă verificare	Nr. test	Auditori
I) Organizarea activităţii de achiziţii publice						
1. Procedurile specifice care reglementează activitatea de achiziţii publice	Analiza procedurilor existente; Interviu cu şeful compartimentului Achiziţii Publice	Auditat	16	LV 1	T 1	Stamate V
2. Resursele umane ale compartimentului de achiziţii publice	Analiza statului de funcţiuni					
3.Dotarea cu tehnică de calcul la compartimentul achiziţii publice	Interviu cu şeful compartimentului Achiziţii Publice					
4. Baza de date cu furnizorii de produse/executanţii de lucrări /prestatorii de servicii şi preturile practicate	Studierea bazei de date de care dispune compartimentul achiziţii					
II) Programul de achiziţii publice						
5. Fundamentarea programului de achiziţii publice	Examinarea Referatelor de necesitate şi analiza fundamentării Programului de achiziţii publice	Auditat	12	LV 2	T 2	Marin G
6. Alegerea procedurii de atribuire a contractelor	Urmărirea modului de calcul a valorii estimative a contractului de achiziţie şi alegerea procedurii de atribuire					
III) Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de licitaţie deschisă						
7. Anunţul de intenţie	Consultarea anunţului de intenţie	Auditat	28	LV 3	T 3	Marin G
8. Constituirea Documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO)	Verificarea conţinutului Documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei					
9. Constituirea comisiilor de evaluare	Examinarea deciziilor de numire; Verificarea declaraţiilor de confidenţialitate şi imparţialitate					

Scanned with OKEN Scanner

10. Anunţul de participare	Examinarea anunţului de participare					
11. Completări ale documentaţie şi dreptul de a solicita clarificări	Analiza solicitărilor şi răspunsurilor pentru clarificări la DEPO, verificarea transmiterii la toţi participanţii					
12. Deschiderea şi calificarea ofertelor	Examinarea Proceselor verbale încheiate în urma şedinţelor de deschidere a ofertelor					
13. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare 14. Încheierea contractului de achiziţie publică	Analiza Rapoartelor de stabilire a ofertei câştigătoare; Examinarea Procesului-verbal de adjudecare Examinarea conformităţii, verificarea legalităţii semnăturilor					
15. Dosarul achiziţiei publice	Verificarea existenţei, conţinutului şi locului de depozitare a dosarelor					
IV) Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte						
16. Studiul pieţei, crearea bazei proprii de date	Examinarea bazei de date de care dispune serviciul achiziţii publice	Auditat	28	LV 4	T 4	Stamate V
17. Constituirea Documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO)	Verificarea transmiterea documentaţiilor către toţi solicitanţii					
18. Constituirea comisiilor de evaluare	Examinarea deciziilor de numire; Verificarea declaraţiilor de confidenţialitate şi imparţialitate					
19. Anunţul / invitaţia de participare	Examinarea anunţului, verificarea publicării					
20. Dreptul de a solicita clarificări	Analiza solicitărilor şi răspunsurilor pentru clarificări la DEPO					
21. Deschiderea şi calificarea ofertelor	Examinarea Proceselor verbale încheiate în urma şedinţelor de deschidere a ofertelor					
22. Examinarea şi evaluarea ofertelor în vederea stabilirii ofertei câştigătoare	Analiza Rapoartelor de stabilire a ofertei câştigătoare; Examinarea Procesului-verbal de adjudecare					

Scanned with OKEN Scanner

23. Încheierea contractului de achiziție publică	Examinarea conformității, verificarea legalității semnăturilor					
24. Dosarul achiziției publice	Verificarea existenței, conținutului și locului de depozitare a dosarelor					
V) Căi de atac						
25. Calea de atac administrativă	Verificarea căilor de atac	Auditat	8	-	-	Marin G
VI) Verificarea derulării contractelor de achiziții publice						
26. Documente în baza cărora au fost acordate avansuri și modul de decontare a acestora	Verificarea documentelor în baza cărora au fost acordate avansuri, baza legală și decontarea acestora	Auditat	30	LV 6	T 6	Stamate V
27. Depunerea garanției de bună execuție	Verificarea existenței garanțiilor de bună execuție și a cuantumului lor					
28. Cantitățile livrate în acord cu documentele de recepție	Compararea cantităților livrate cu cele din NRCD sau procese verbale					
29. Încadrarea plăților în creditele bugetare aprobate	Verificarea încadrării plăților în creditele bugetare aprobate					
30. Respectarea prețurilor unitare	Urmărirea respectării prețurilor unitare					
31. Înregistrările contabile privind drepturile și obligațiile patrimoniale generate de derularea contractelor de achiziții de produse și servicii	Verificarea înregistrărilor contabile privind drepturile și obligațiile patrimoniale generate de derularea contractelor					
VII) Verificarea plăților și cheltuielilor efectuate în numerar sau prin virament						
32. Documentele în baza cărora s-au efectuat plățile și cheltuielile aferente achizițiilor de produse și servicii	Verificarea documentelor în baza cărora s-au efectuat plățile și cheltuielile aferente achizițiilor de produse și servicii	Auditat	40	LV 7	T 7	Stamate V
33. Documentele justificative aferente procurării de produse și servicii	Verificarea documentelor justificative aferente procurării de produse și servicii					
34. Încadrarea creditelor bugetare conform bugetului aprobat	Examinarea încadrării plăților și cheltuielilor în bugetul aprobat					

Scanned with OKEN Scanner

8.1.5. Şedinţa de deschidere

Şedinţa de deschidere se derulează la entitatea auditată cu participarea auditorilor publici interni şi a personalului structurii auditate.

Ordinea de zi a şedinţei a cuprins:

a) prezentarea auditorilor interni;
b) prezentarea obiectivelor misiunii de audit public intern;
c) discutarea şi stabilirea termenelor pentru prezentarea documentelor solicitate în vederea efectuării verificărilor;
d) prezentarea tematicii în detaliu;
e) acceptarea calendarului întâlnirilor;
f) asigurarea condiţiilor materiale necesare derulării misiunii de audit public intern.

Şedinţa de deschidere se concretizează prin încheierea **Minutei şedinţei de deschidere,** pe care o prezentăm mai jos:

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

MINUTA ŞEDINŢEI DE DESCHIDERE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Numele şi prenumele	Funcţia	Serviciul	Nr. telefon	Semnătura
Spiridon C.	Auditor	SAI		
Stamate V.	Auditor	SAI		
Marin G.	Auditor	SAI		
Popa T.	Şef compartiment achiziţii	Compartiment achiziţii		
Tătaru M.	Inspector	Compartiment achiziţii		
Cornea L.	Inspector	Compartiment achiziţii		
Manase I.	Economist	Compartiment achiziţii		
Miu R.	Inspector	Compartiment achiziţii		
Cornea L.	Inspector	Compartiment achiziţii		

Scanned with OKEN Scanner

Stenograma şedinţei de deschidere a cuprins următoarele aspecte:

a) au fost prezentaţi auditorii interni care vor efectua misiunea de audit public intern;
b) prezentarea activităţilor care urmează să fie auditate;
c) prezentarea Programului misiunii de audit public intern;
d) prezentarea Programului intervenţiei la faţa locului;
e) stabilirea persoanelor pe care auditorii interni le pot contacta în vederea colectării informaţiilor, efectuării de teste, luării de interviuri;
f) stabilirea calendarului întâlnirilor dintre auditorii interni şi cei auditaţi;
g) convenirea unor aspecte procedurale, respectiv eventualitatea unor şedinţe intermediare, informarea sistematică asupra constatărilor;
h) stabilirea condiţiilor materiale necesare astfel încât auditorii interni să-şi poată realiza în condiţii optime misiunea de audit (spaţii de lucru, tehnică de calcul);
i) stabilirea modalităţilor de redactare a Raportului de audit public intern.

Din partea structurii auditate Din partea auditorilor interni

8.2. Intervenţia la faţa locului

Intervenţia la faţa locului constă în colectarea documentelor, analiza şi evaluarea acestora şi cuprinde următoarele proceduri:

1) colectarea dovezilor;
2) constatarea şi raportarea iregularităţilor;
3) revizuirea documentelor de lucru;
4) şedinţa de închidere.

8.2.1. Colectarea dovezilor

Scopul acestei proceduri îl reprezintă efectuarea testărilor stabilite prin programul de audit aprobat şi obţinerea de probe, dovezi suficiente şi relevante pentru formularea constatărilor, concluziilor şi recomandărilor.

Colectarea dovezilor constă în următoarele:

a) cunoaşterea activităţii/sistemului/procesului supus verificării şi studierea procedurilor aferente;
b) intervievarea personalului auditat;
c) verificarea înregistrărilor contabile;
d) analiza datelor şi informaţiilor;
e) evaluarea eficienţei şi eficacităţii controalelor interne;
f) realizarea de testări;
g) verificarea modului de realizare a corectării acţiunilor menţionate în auditările precedente (verificarea realizării corectării).

Scanned with OKEN Scanner

Colectarea dovezilor se face pornind de la „Programul intervenţiei la faţa locului" unde au fost planificate şi elaborate listele de verificare şi testările care vor fi efectuate. Pe baza acestor testări şi având în vedere rezultatele obţinute se va trece la întocmirea „Fişelor de identificare şi analiză a problemelor" (FIAP-uri) şi a „Formularelor de constatare şi raportare a iregularităţilor" (FCRI).

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

LISTA DE VERIFICARE NR. 1
Obiectivul I. ORGANIZAREA ACTIVITĂŢII DE ACHIZIŢII PUBLICE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Nr. crt.	ACTIVITATEA DE AUDIT	DA	NU	OBS.
1.1.	**Examinarea procedurilor specifice care reglementează activitatea de achiziţii publice**	X		Cadrul normativ
	1.1.1. Verificarea gradului de acoperire prin proceduri specifice a activităţilor aferente compartimentului de achiziţii publice			Verificarea şi examinarea procedurilor scrise;
	a) existenţa unui sistem de proceduri specifice pentru realizarea obiectivelor în domeniul achiziţiilor publice	X		
	b) aprobarea procedurilor de către persoanele competente	X		
	c) stabilirea modelelor de formulare	X		Interviu
	d) precizarea modalităţilor de completare a modelelor	X		
	e) oferirea unor exemple în acest sens	X		
	f) cuprinderea modalităţilor de actualizare a procedurilor		X	
	1.1.2. Existenţa activităţilor de control intern în punctele cheie ale activităţilor/operaţiilor		X	Verificarea şi examinarea fişelor posturilor
	1.1.3. Stabilirea responsabilităţilor pe nivele de execuţie	X		
	1.1.4. Modalitatea arhivării documentelor	-	-	

Scanned with OKEN Scanner

1.2.	**Compararea atribuţiilor cuprinse în fişele posturilor cu cele din procedura specifică şi evaluarea preluării acestora**	-	-	Test nr. 1
1.3.	**Examinarea cunoaşterii procedurilor specifice de către responsabilii cu realizarea activităţilor**	-	-	FIAP nr. 1
1.4.	**Aprecierea calităţii procedurilor specifice:** a) considera procedurile specifice corespunzătoare ? b) constată disfuncţionalităţi în timpul aplicării practice? c) exista propuneri de perfecţionare a procedurii?	- -	- -	
1.5.	Analiza resurselor umane din compartimentul achiziţii publice			Analiza organigramei
	a) număr mare de posturi neocupate	-	-	
	b) corelarea structurii profesionale a personalului cu necesităţile compartimentului de achiziţii publice	-	-	Interviu Test nr. 1
	c) existenţa şi analiza formelor de pregătire profesională	-	-	
1.6.	**Examinarea bazei de date existente**			
	a) existenţa bazei de date cu furnizorii/executanţii/ prestatorii şi preţurile practicate	-	-	Examinarea bazei de date; Interviu
	b) existenţa modalităţilor de actualizare a bazei de date	-	-	
1.7.	**Analiza sistemului de arhivare a documentelor**	-	-	Verificarea sistemului de arhivare

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

INTERVIU nr. 1
privind verificarea existenţei procedurilor scrise adresat d-lui Tătaru M., economist în compartimentul achiziţii

Nr. crt.	Întrebări	DA	NU	Observaţii
1.	Aţi semnat fişa postului?	X		
2.	Există proceduri scrise (formalizate) privind modul de întocmire a documentaţiei şi de derulare a procesului de achiziţii?	X		Sunt în curs de elaborare
3.	Dacă există proceduri scrise vă rugăm să le prezentaţi.		X	Sunt în curs de elaborare

Scanned with OKEN Scanner

4.	Procedurile scrise au fost actualizate în cazul în care activitatea de achiziţii a fost reorganizată?		X	Sunt în curs de elaborare
5.	Procedurile scrise prevăd separarea sarcinilor?		X	Sunt în curs de elaborare
6.	Cunoaşteţi procedurile de lucru?		-	
7.	Controlul ierarhic asigură derularea corespunzătoare a procesului de achiziţii?		X	
8.	Procedurile scrise privind achiziţiile au fost aduse la cunoştinţă personalului?		X	Sunt în curs de elaborare
9.	Procedurile scrise privind achiziţiile au fost utilizate în derularea activităţii de achiziţii?		X	Sunt în curs de elaborare
10.	Aţi participat la cursuri de pregătire profesională privind activitatea de achiziţii publice?		X	
11.	Arhivarea documentelor se face conform prevederilor legale?	X		
11.	Sunteţi mulţumit de condiţiile de la locul de muncă?	X		
12.	Mai aveţi ceva de adăugat?		X	

Auditor,
Stamate V.

Economist,
Tătaru M.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TEST NR. 1
Obiectivul I ORGANIZAREA ACTIVITĂŢII DE ACHIZIŢII PUBLICE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

1) Obiectul testului
Organizarea activităţii de achiziţii publice

2) Obiectivele testului
a) asigurarea cu resurse umane pregătite pentru derularea în bune condiţii a activităţii de achiziţii;
b) reflectarea activităţii de achiziţii în ROF al entităţii şi în fişele posturilor;

Scanned with OKEN Scanner

c) asigurarea unei dotări corespunzătoare cu tehnică de calcul, mobilier şi spaţii de lucru în vederea derulării în bune condiţii a activităţii de achiziţii.

3) Descrierea testului

Populaţia totală o reprezintă 5 persoane care lucrează în compartimentul achiziţii publicè, care vor fi intervievate toate de către auditorul intern. Testul a vizat următoarele aspecte:

1) a fost verificat modul de organizare a controlului ierarhic în vederea urmăririi activităţii de achiziţii, respectiv, dacă au fost stabilite persoanele cu atribuţii de control ierarhic, dacă există registru pentru evidenţa controalelor şi dacă în fişele posturilor acestora există atribuţii explicite pe această temă;
2) s-a verificat dacă structura compartimentului achiziţii este adecvată necesităţilor şi dacă gradul de ocupare al funcţiilor asigură buna desfăşurare a activităţilor;
3) am verificat dacă personalul compartimentului achiziţii este pregătit pentru derularea în bune condiţii a activităţilor specifice şi dacă există şi sunt puse în aplicare programe de pregătire profesională a personalului din acest compartiment;
4) am verificat dacă sunt întocmite fişele posturilor din cadrul compartimentului de achiziţii şi dacă este elaborat şi aprobat ROF;
5) am verificat dacă sunt diferenţe între activităţile pe care le desfăşoară şi cele înscrise în ROF;
6) au fost comparate atribuţiile din ROF pe linia achiziţiilor, cu cele din fişa posturilor sistemului de achiziţii;
7) s-a observat dacă în cadrul compartimentului de achiziţii dotarea cu tehnică de calcul este suficientă pentru buna desfăşurare a activităţilor;
8) a fost intervievat personalul din cadrul compartimentului de achiziţii dacă este mulţumit de condiţiile de la locul de muncă.

4) Constatări

a) nu a fost organizat controlul ierarhic în vederea activităţii de achiziţii, nu au fost stabilite persoanele cu atribuţii de control ierarhic şi nu a fost înfiinţat registrul pentru evidenţa controalelor;
b) controlul ierarhic se execută prin analize periodice prin care se stabilesc sarcini concrete, se urmăreşte îndeplinirea corespunzătoare a acestora şi respectarea termenelor;
c) persoanele cu funcţii de conducere, cu răspunderi în activitatea de achiziţii nu au înscrise în fişele posturilor atribuţii de control ierarhic;

Scanned with OKEN Scanner

d) gradul de ocupare al funcţiilor este de 84%, iar persoanele care încadrează compartimentul au pregătire economică sau tehnică, conform cerinţelor din fişele posturilor;
e) persoanele din cadrul compartimentului nu au participat la cursuri de pregătire organizate pe această activitate;
f) ROF este elaborat şi aprobat de către cei în drept şi există atribuţii specifice pentru compartimentul achiziţii; nu au fost depistate diferenţe între activităţile pe care le desfăşoară şi cele înscrise în ROF;
g) dotarea cu tehnică este adecvată pentru desfăşurarea activităţilor;
h) personalul încadrat este mulţumit de condiţiile de muncă create.

Concluzie

În baza acestui test s-a întocmit FIAP nr. 1

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

LISTA DE VERIFICARE NR. 2
Obiectivul II PROGRAMUL DE ACHIZIŢII PUBLICE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Nr. crt.	ACTIVITATEA DE AUDIT	DA	NU	Obs.
2.1.	**Examinarea procedurii specifice privind**		X	Observarea directă şi examinarea
	Programul de achiziţii publice			
	2.1.1. Verificarea gradului de acoperire prin procedura specifică a activităţilor aferente fundamentării şi întocmirii Programului de achiziţii publice:		X	
	a) existenţa procedurii specifice privind fundamentarea şi întocmirea Programului		X	
	b) aprobarea procedurii specifice de către persoanele competente		X	
	c) stabilirea modelului Programului de achiziţii publice şi precizarea modalităţilor de completare		X	

Scanned with OKEN Scanner

	d) existenţa unui sistem de prioritizare al solicitărilor compartimentelor funcţionale		X	
	e) cuprinderea modalităţilor de actualizare a Programului pe parcursul derulării achiziţiilor		X	
	2.1.2.Existenţa activităţilor de control intern în punctele cheie ale procesului 2.1.3. Stabilirea responsabilităţilor pe nivele de execuţie Modalitatea arhivării documentelor	X X	 X 	
2.2.	**Compararea atribuţiilor cuprinse în fişele posturilor cu cele din procedura specifică şi evaluarea completitudinii preluării acestora**		X	
2.3.	**Examinarea cunoaşterii procedurii specifice de către responsabilul cu realizarea activităţii**	X		
2.4.	**Aprecierea calităţii procedurii specifice de către responsabilul acesteia:**		X	
	a) consideră procedura specifică corespunzătoare ?		X	
	b) constată disfuncţionalităţi în timpul aplicării practice?	X		
	c) exista propuneri de perfecţionare a procedurii specifice?		X	
2.5.	**Analiza fundamentării Programului de achiziţii publice**		X	TEST Nr. 2A Lista de control nr. 2A FIAP nr. 2A
	a) existenţa adresei de solicitare a referatelor de necesitate compartimentelor funcţionale	X		
	b) existenţa referatelor de necesitate transmise de compartimentele funcţionale		X	
	c) existenţa aprobărilor pe referatele de necesitate		X	
	d) existenţa notelor de fundamentare la referatele utilizate la elaborarea *Programului*		X	
	e) existenţa centralizatorului necesităţilor	X		
	f) încadrarea necesarului în norme şi normative	X		
	g) corelarea necesarului cu stocul existent în depozit	X		
	h) respectarea conţinutului minim de informaţii al Programului de achiziţii publice		X	
	- cuprinde cele trei părţi: furnizare produse, prestare servicii, executare lucrări?	X		
	- fiecare articol are prevăzut codul CPSA?	X		
	- exista prevăzută valoarea estimată fără TVA a fiecărei achiziţii ?	X		

Scanned with OKEN Scanner

	- există procedura de atribuire a fiecărui contract de achiziţie?	X		
	- este precizata suma totala estimata a programului?	X		
	i) încadrarea Programului în bugetul aprobat	X		
	j) existenţa actualizărilor pe parcursul derulării Programului	X		
2.6.	**Analiza alegerii procedurii de atribuire a contractelor de achiziţii publice**			TEST NR. 2B Foaie de lucru Lista de control nr. 2B FIAP nr. 2B
	a) respectarea calculelor pentru determinarea valorii estimative, fără TVA, a achiziţiilor cuprinse în Program	X		
	b) respectarea pragurilor valorice pentru stabilirea procedurii de atribuire a contractelor de achiziţie publică		X	
	c) alegerea corecta a procedurii de atribuire a contractelor de achiziţie publică		X	
2.7.	**Analiza sistemului de arhivare a documentelor**	-	-	Examinare

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TESTUL NR. 2 A

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Obiectul testului
Fundamentarea Programului de achiziţii publice
Obiectivul testului
Verificarea modului cum a fost fundamentat Programul de achiziţii publice
Descrierea testului
Pentru efectuarea testului s-au analizat referatele de necesitate ale compartimentelor funcţionale ale entităţii şi notele de fundamentare ale acestora, utilizate pentru întocmirea Programului de achiziţii publice pentru anii 2005 şi 2006.

Populaţia este reprezentată din documentele privind întocmirea Programului elaborate de compartimentele funcţionale ale entităţii, ceea ce

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă un număr redus de documente, motiv pentru care le vom analiza în totalitate pentru a conduce la o concluzie pertinentă.

În consecinţă, eşantionul va fi constituit din referatele de necesitate şi notele de fundamentare ale compartimentelor funcţionale din cadrul entităţii, deci în proporţie de 100% din populaţie. Testarea a urmărit analiza modului de fundamentare a Programului anual de achiziţii publice, pe baza elementelor stabilite în Lista de verificare nr. 2, poz. 2.5., literele a – d.

Testarea s-a concretizat în elaborarea Listei de control nr. 2 privind analiza fundamentării Programului de achiziţii publice pe baza referatelor de necesitate.

Constatări

Din analiza listei de control nr. 2, putem remarca următoarele:

1) compartimentele funcţionale nu au transmis în totalitate referate de necesitate;
2) inexistenţa unei persoane nominalizate cu responsabilitatea fundamentării, întocmirii şi actualizării Programului de achiziţii publice;
3) înscrierea în Programul de achiziţii publice a unor achiziţii cuprinse în referate, dar care nu au fost fundamentate şi/sau aprobate.

Concluzii

În baza acestui test s-a elaborat FIAP-ul nr. 2A.

Lista control nr. 2A
privind analiza fundamentării Programului anual de achiziţii publice, respectiv a referatelor de necesitate

Elemente testate Populaţia	Solicitarea referatelor de necesitate ale compartimentelor funcţionale ale entităţii	Compartimentele funcţionale au transmis referate de necesitate	Referatele de necesitate au avizele persoanelor responsabile	Referatele de necesitate au ataşate note de fundamentare
Compartiment 1	X	X	FIAP	FIAP
Compartiment 2	X	X	X	X
Compartiment 3	X	X	X	X
Compartiment 4	X	FIAP	-	-
Compartiment 5	X	X	FIAP	FIAP
Compartiment 6	X	FIAP	_	_

Auditor intern,

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a județului X
Compartimentul de audit public intern

LISTA DE VERIFICARE NR. 3
Obiectivul III DERULAREA PROCEDURII DE LICITAȚIE DESCHISĂ PENTRU ATRIBUIREA CONTRACTULUI DE ACHIZIȚIE PUBLICĂ

Denumirea misiunii de audit: Achiziții publice de produse și servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Nr. crt.	ACTIVITATEA DE AUDIT	DA	NU	OBS.
3.1.	**Examinarea procedurilor specifice privind derularea procedurii de licitație deschisă pentru atribuirea contractului de achiziție publică**	X		
	3.1.1. Verificarea gradului de acoperire prin procedura specifică a activităților aferente derulării procedurii de atribuire a contractului de achiziție publică	X		
	a) existența procedurilor specifice privind derularea procedurii de atribuire a contractului de achiziție publică	X		
	b) aprobarea procedurilor specifice de către persoanele competente		X	Observarea directă și examinarea
	c) existența modelelor aferente activităților și precizarea modalităților de completare		X	
	d) existența componentei de actualizare a procedurilor specifice		X	
	3.1.2. Existența activităților de control intern în punctele cheie ale procesului	X		
	3.1.3.Stabilirea responsabilităților pe nivele de execuție		X	
	3.1.4. Modalitatea arhivării documentelor	X		
3.2.	**Compararea atribuțiilor din procedura specifică cu fișele posturilor**	X		
3.3.	**Examinarea cunoașterii procedurilor specifice de către responsabilul cu realizarea activității**	X		
3.4.	**Aprecierea calității procedurii specifice de către responsabilul acesteia:**		X	

Scanned with OKEN Scanner

	a) considera procedura specifică corespunzătoare?		X	
	b) constată disfuncționalități în timpul aplicării practice?	X		
	c) există propuneri de perfecționare a procedurii specifice?		X	
3.5.	**Verificarea respectării prevederilor privind completările la DEPO și dreptul de a solicita clarificări**			TEST nr. 3a Lista de control nr. 3a FIAP nr. 3a
	a) respectarea termenului de solicitare clarificări, de cel puțin 8 zile înainte de data limita pentru depunerea ofertelor	X		
	b) respectarea termenului de răspuns la solicitări, de cel puțin 6 zile înainte de data limita pentru depunerea ofertelor	X		
	c) transmiterea completărilor la DEPO către toți ofertanții care au solicitat documentația inițială	X		
	d) transmiterea clarificărilor la DEPO către toți ofertanții care au solicitat documentația inițială		X	
	e) existența înregistrării și confirmării primirii oricărui document transmis	X		
3.6.	**Analiza deschiderii și calificarea ofertelor**			TEST nr. 3b Lista de control nr. 3b FIAP nr. 3b
	a) respectarea termenului și adresei de depunere al ofertelor	X		
	b) deschiderea ofertelor la data, ora și locul indicate în anunțul de participare		X	
	c) calificarea ofertelor care au depus garanția pentru participare		X	
	d) calificarea ofertelor înregistrate ca persoane juridice sau înregistrate/atestate/apartenență din punct de vedere profesional	X		
	e) calificarea ofertelor eligibile	X		
	f) calificarea ofertelor cu capacitatea tehnică	X		
	g) calificarea ofertelor cu capacitatea economico-financiară	X		
	h) numărul ofertelor depuse este mai mare de 2	X		
	i) dacă nu, existența deciziei de repetare a procedurii		X	
	j) existența și conținutul Procesului-verbal al ședinței de deschidere al ofertelor		X	
3.7.	**Analiza examinării și evaluării ofertelor în vederea stabilirii ofertei câștigătoare**			

Scanned with OKEN Scanner

	a) existența similitudinii între oferte și cerințele prevăzute în DEPO	X		
	b) corectitudinea calculelor pentru stabilirea clasamentului ofertelor	X		
	c) păstrarea criteriului pe baza căruia se atribuie contractul stabilit în DEPO, pe tot parcursul derulării procedurii	X		
	d) existența hotărârii comisiei de evaluare cu privire la rezultatul aplicării procedurii pentru atribuirea contractului de achiziție publică	X		
	e) existența comunicării, în scris, simultan, a rezultatului aplicării procedurii respective către toți ofertanții	X		
	f) existența, în cazul anulării procedurii pentru atribuirea contractului de achiziție publică, a deciziei de anulare		X	
3.8.	**Analiza încheierii contractului de achiziție publică**			
	a) contractul are avizul favorabil al serviciului financiar-contabil pentru disponibilitatea fondurilor		X	
	b) contractul are viza de control financiar preventiv		X	
	c) contractul are viza serviciului juridic	X		
	d) contractul are viza managerului	X		
	e) contractul se încheie cu oferta declarată câștigătoare	X		
	f) în cazul în care ofertantul stabilit câștigător nu s-a prezentat pentru încheierea contractului, autoritatea contractantă îl invită pe următorul clasat sau anulează aplicarea procedurii		X	
	g) contractul se încheie în perioada de valabilitate a ofertelor	X		
	h) contractul se încheie numai după 7 zile de la data transmiterii comunicării privind rezultatul aplicării procedurii	X		
	i) existența, ca parte integrantă a contractului, cel puțin a următoarelor documente:			
	Caietul de sarcini	X		
	Propunerea tehnică și propunerea financiară	X		
	Graficul de îndeplinire a contractului		X	
	Graficul de plăți		X	
	Informații/clauze privind modul de actualizare și/sau revizuire a prețurilor contractelor		X	

Scanned with OKEN Scanner

	j) constituirea garanţiei de bună execuţie de ofertantul invitat pentru încheierea contractului de achiziţie publică		X	
	k) legalizarea, la cerere, a asocierii în cazul unei oferte depuse în comun de mai mulţi ofertanţi		X	
	l) existenţa contractelor încheiate între viitorul contractant şi subcontractanţii săi, daca este cazul		X	
3.9.	**Analiza dosarelor achiziţiilor publice**			
	a) verificarea existenţei dosarelor achiziţiilor publice	X		
	b) verificarea conţinutului dosarului achiziţiei publice, care să cuprindă cel puţin:			
	Nota privind determinarea valorii estimative, fără tva, a contractului de achiziţie publică		X	TEST nr. 3c
	Anunţul şi/sau invitaţia de participare, după caz DEPO, inclusiv clarificările solicitate şi răspunsurile aferente transmise de autoritatea contractanta;	X	X	Lista de control nr. 3c
	Decizie de numire a comisiei de evaluare		X	
	Procesul-verbal întocmit cu ocazia deschiderii ofertelor	X		FIAP nr. 3c
	Hotărârea comisiei de evaluare cu privire la rezultatul aplicării procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică	X		
	Contestaţiile primite, rezoluţiile şi, după caz, măsurile corective adoptate de autoritatea contractantă şi comunicate, precum şi hotărârile comisiilor de conciliere şi, respectiv, hotărârile judecătoreşti irevocabile	X		
	Copia contractului de achiziţie publică		X	
	Anunţul de atribuire a contractului de achiziţie publică	X		
	c) dosarul achiziţiei publice se păstrează cel puţin 5 ani de la data finalizării contractului respectiv	X		
	d) dosarul achiziţiei publice este pus la dispoziţia oricărei autorităţi publice interesate, spre consultare	X		
	e) dosarul achiziţiei publice este păstrat în locaţii /condiţii corespunzătoare	X		
3.10	Analiza sistemului de arhivare a documentelor	X		

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TESTUL NR. 3a

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Obiectul testului

Derularea procedurii de licitaţie deschisă pentru atribuirea contractului de achiziţie publică

Obiectivul testului

Verificarea respectării prevederilor privind completările la Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei (DEPO) şi dreptul de a solicita clarificări.

Descrierea testului

Populaţia pentru realizarea testului o constituie documentele aferente, completările la DEPO, solicitările de clarificări şi transmiterea răspunsurilor la acestea. Eşantionul va fi constituit din documentele de la 2 proceduri de achiziţie publică, din cele 12 achiziţii, respectiv un procent de 17% din populaţie, la care s-a aplicat procedura licitaţie deschisă şi unde au existat astfel de solicitări. În cazul primei licitaţii deschise analizate, au existat 3 ofertanţi care au solicitat câte un exemplar DEPO dar nu au fost solicitate şi clarificări. La cea de-a doua licitaţie analizate au existat trei ofertanţi care au solicitat câte un exemplar DEPO, dintre care, ulterior, unul a solicitat clarificări.

Constatări

Pe baza testării efectuate s-au constatat următoarele:

- nu au existat completări la DEPO;
- răspunsul la solicitarea de clarificări la DEPO s-a transmis numai solicitantului, iar ceilalţi competitori nu au fost informaţi.

Concluzii

În baza acestui test s-a elaborat FIAP-ul nr. 3a

Auditor intern,
Marin G

Supervizor,
Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TESTUL NR. 3b

OBIECTUL TESTULUI

Derularea procedurii de licitaţie deschisă pentru atribuirea contractului de achiziţie publică

OBIECTIVUL TESTULUI

Analiza deschiderii şi calificării ofertelor

DESCRIEREA TESTULUI

Populaţia pentru efectuarea testului o reprezintă licitaţiile deschise, în număr de 17, realizate în perioada analizată în cadrul entităţii.

Eşantionul a fost constituit din documentele aferente a 4 licitaţii deschise, unde numărul ofertelor depuse a fost cel mai mare, iar valoarea contractelor a fost ridicată, cele 4 reprezentând 24% din populaţia totală, conform foii de lucru nr. 3.

Testarea a urmărit analiza deschiderii ofertelor şi stabilirea ofertelor calificate pe baza elementelor stabilite în Lista de verificare nr. 3, poziţia 3.6, literele a-g şi j, astfel:

Verificarea desfăşurării deschiderii şi calificării ofertelor:

- respectarea termenului şi adresei de depunere al ofertelor;
- deschiderea ofertelor la data, ora şi locul indicate în anunţul de participare;
- calificarea ofertelor care au depus garanţia pentru participare;
- calificarea ofertelor înregistrate ca persoane juridice sau înregistrate/ atestate din punct de vedere profesional;
- calificarea ofertelor eligibile;
- calificarea ofertelor cu capacitatea tehnică;
- calificarea ofertelor cu capacitatea economico-financiară;
- existenţa şi conţinutul Procesului-verbal al şedinţei de deschidere a ofertelor.

CONSTATARI

1) Data indicata în anunţul de participare nu a coincis cu data deschiderii propriu-zise a ofertelor.

2) Ofertanţii înscrişi la licitaţia de tehnică de calcul nu au depus garanţia de participare.

Scanned with OKEN Scanner

3) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" comisiile de întocmire a documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei au stabilit garanţia de participare într-un cuantum de 0,2% din valoarea estimată a contractului de achiziţie şi nu de 0,5% – 2,5 % cât prevede legea.

4) Ofertanţi descalificaţi incorect.

5) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" garanţia de participare de 0,2% din valoarea estimată a contractului de achiziţie a fost restituită în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării perioadei de valabilitate a ofertei şi nu în cel mult 3 zile cât prevede legea.

CONCLUZII

În baza acestui test s-a elaborat FIAP-ul nr. 3b.

Auditor intern,
Marin G

Supervizor,
Stamate V

FOAIE DE LUCRU NR. 3

Obiectiv nr. 3 DERULAREA PROCEDURII DE LICITAŢIE DESCHISĂ PENTRU ATRIBUIREA CONTRACTULUI DE ACHIZIŢIE PUBLICĂ

Testarea se va realiza pe un eşantion care a fost stabilit astfel:

- documentul analizat: „Licitaţiile deschise privind achiziţiile de produse şi servicii";
- populaţia este reprezentată de numărul total al licitaţiilor deschise de produse şi servicii din perioada 2004 – 2006, respectiv 17 licitaţii;
- eşantionul va fi de 24%, respectiv 17 x 24% = 4 dosare de achiziţii;
- vor fi selecţionate prioritar licitaţiile a căror valoare este mai ridicată şi numărul de ofertanţi este mai mare;
- eşantionul constituit va fi verificat în totalitate;
- verificarea va consta în realizarea unor teste.

Auditor intern,
Marin G

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TESTUL NR. 3c

OBIECTUL TESTULUI

Derularea procedurii de licitaţie deschisă pentru atribuirea contractului de achiziţie publică

OBIECTIVUL TESTULUI

Analiza dosarelor achiziţiilor publice

DESCRIEREA TESTULUI

Populaţia pentru efectuarea testului a fost reprezentata de totalitatea dosarelor achiziţiilor atribuite prin licitaţie deschisă. Eşantionul va fi constituit din dosarele celor 12 achiziţii realizate prin licitaţie deschisă, prevăzute în Program, respectiv 100%. Testarea a urmărit analiza constituirii şi conţinutului dosarelor achiziţiilor publice pe baza elementelor stabilite în Lista de verificare nr. 3, poziţia 3.7, literele a şi b.

CONSTATARI

În urma verificării s-au constatat următoarele:

1) în dosarele achiziţiilor 2, şi 7 nu există „Notele privind determinarea valorii estimative, fără TVA", a contractului de achiziţie publică ;
2) în dosarul achiziţiei 4 nu există constituit DEPO, inclusiv clarificările solicitate şi răspunsurile aferente transmise de autoritatea contractantă;
3) în dosarul achiziţiei 8 nu există „Decizia de numire a comisiei de evaluare".

CONCLUZII

În baza acestui test s-a elaborat FIAP-ul nr. 3c.

Auditor intern, Supervizor,

Marin G Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CHESTIONARUL - LISTA DE VERIFICARE NR. 6

OBIECTIV VI DERULAREA CONTRACTELOR DE ACHIZIŢII PUBLICE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Nr. crt.	Activitatea de audit	Da	Nu	Obs.
1.	Contractele de achiziţie de produse încheiate au fost prezentate la viza de control financiar preventiv propriu, conform Anexei nr. 1, lit.B., pct. 1 din O.M.F. nr. 522/2003?	X		Examinarea contractelor de achiziţii
2.	Actele adiţionale au fost prezentate la viza de control financiar preventiv propriu conform OMF nr. 522/2003?		X	Examinarea actelor adiţionale FIAP 6A
3.	Cumpărarea propriu-zisă s-a făcut pe baza unui document contabil justificativ, care să confirme achiziţia efectuată?	X		
4.	Comisia de recepţie a bunurilor achiziţionate şi-a desfăşurat activitatea conform prevederilor legale?	X		Examinat decizia de numire a comisiilor de recepţie
5.	Angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor se fac în limita creditelor bugetare repartizate şi aprobate şi a contractelor de achiziţii?	X		
6.	Se respectă prevederile legale conform cărora angajarea şi ordonanţarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de control financiar propriu?	X		
7.	A fost înfiinţat la nivelul unităţii registrul „Număr de ordine contracte", conform Anexei nr. 6 din H.G. nr. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare?		X	Examinarea şi observarea directă
8.	Există bază legală pentru acordarea de avansuri în vederea derulării contractului?	X		Test 6
9.	Există avansuri acordate pentru derularea contractelor aferente perioadei auditate şi dacă acestea au fost decontate legal?	X		FIAP 6 B

Scanned with OKEN Scanner

10.	Câştigătorii contractelor de achiziţii au depus garanţia de bună execuţie în termen legal şi în cuantumul legal?		X	
11.	S-au întocmit NRCD pentru toate mărfurile livrate şi dacă cantităţile aprovizionate corespund cu cele din contracte?		X	Test 6 FIAP 6 B
12.	Plăţile efectuate s-au încadrat în creditele bugetare aprobate?		X	Test 6
13.	Preţurile unitare înscrise în contractul de achiziţie corespund cu cele din documentele justificative (facturi fiscale)?		X	Test 6 FIAP 6 C

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TEST NR. 6

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

1) Obiectul testului
Verificarea derulării contractelor de achiziţii publice

2) Obiectivele testului
a) depunerea garanţiei de bună execuţie;
b) documente în baza cărora s-au acordat de avansuri furnizorilor;
c) cantităţi livrate în acord cu documentele de recepţie;
d) respectarea preţurilor unitare.

3) Descrierea testului
Populaţia totală cuprinde un număr de 17 dosare de achiziţii din care 4 aferente anului 2004, 6 anului 2005 şi 7 anului 2006. Eşantionul supus verificării a fost realizat prin selectarea din fiecare an, a unui procent de 40% din populaţia totală, prioritar fiind verificate contractele cu cea mai ridicată valoare. Testul a vizat următoarele aspecte:
e) s-a verificat dacă au fost depuse garanţiile de bună execuţie;
f) s-au verificat avansurile acordate furnizorilor care au încheiate contracte de achiziţii, şi modul de restituire al acestora;
g) am verificat dacă cantităţile livrate corespund cu cele stabilite în contracte dar şi cu documentele de recepţie;
h) am verificat dacă sunt respectate prevederile preţurilor unitare.

Scanned with OKEN Scanner

4) Constatări

a) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" nu a fost constituită garanţia de bună execuţie în cuantum între 5 – 10% din preţul contractului aşa cum prevede legea.

b) Avansurile acordate furnizorilor au fost acordate şi decontate în mod legal.

c) În 2 cazuri au fost depăşite cantităţile aprovizionate faţă de cele stabilite în contracte, însă contractantul s-a încadrat în creditele bugetare aprobate prin reducerea altor cheltuieli la acelaşi articol bugetar.

d) În cazul contractului de prestări servicii nr. 18/26.01.2006, încheiat cu S.C. „ALFA" SRL, pe o perioadă mai mică de 12 luni, preţul nu a rămas ferm pe toată durata de îndeplinire a acestuia.

Concluzii

În baza acestui test s-a întocmit FIAP nr.6 B şi 6 C.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CHESTIONAR LISTĂ DE VERIFICARE NR. 7

Obiectivul VII Plăţi şi cheltuieli aferente achiziţiilor publice

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Nr. crt.	Activitatea de audit	DA	NU	Obs.
7.1.	**Documentele în baza cărora s-au efectuat plăţile şi cheltuielile aferente achiziţiilor de produse şi servicii**			
	Înregistrarea şi plata unor achiziţii neprimite sau neconforme cu recepţia efectuată;	X		Test 7 A FIAP 7 A
	Instrumentele de plată să nu prezinte semnătura persoanelor autorizate;	X		
	Factură neînregistrată sau pierderea facturii		X	
	Totalul facturii incorect	X		
	Plată dublă		X	
	Plata unor achiziţii fictive		X	
	Plata produselor returnate sau servicii neefectuate		X	

Scanned with OKEN Scanner

7.2	**Documentele justificative aferente procurării de produse şi servicii**			
	Facturi care nu au fost certificate pentru „Bun de plată"	X		
	Procese verbale de recepţie, avize, NRCD-uri completate eronat sau neconforme cu realitatea.	X		
7.3	**Încadrarea creditelor bugetare conform bugetului aprobat**			Test 7 B FIAP 7 B
	Creditele bugetare să nu fie utilizate conform prevederilor şi destinaţiilor aprobate	X		
	Creditele deschise să nu fie încadrate pe capitole, subcapitole, titluri şi articole bugetare	X		

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TEST NR. 7 A

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

1) Obiectul testului

Plăţi şi cheltuieli aferente achiziţiilor publice

2) Obiectivele testului

- înregistrarea şi plata unor achiziţii neprimite sau neconforme cu recepţia efectuată;
- înregistrarea şi plata unor achiziţii fictive;
- efectuarea unor plăţi duble;
- facturi necertificate prin „Bun de plată";
- lipsa NRCD –urilor sau proceselor verbale de recepţie servicii.

3) Descrierea testului

Populaţia este reprezentată de numărul total de luni în care s-au efectuat plăţi către contractanţi (34 de luni reprezentând perioada 01.01.2004 – 31.10.2006).

Eşantionul a fost constituit într-un procent de 25% din totalul populaţiei pe baza foii de lucru nr. 7.

Scanned with OKEN Scanner

Testarea a constat în verificarea documentelor justificative aferente achiziţiilor de produse şi servicii, în baza cărora s-au efectuat plăţile şi cheltuielile. Testarea a avut în vedere următoarele aspecte:

- Înregistrarea şi plata unor achiziţii neprimite sau neconforme cu recepţia efectuată;
- Înregistrarea şi plata unor achiziţii fictive;
- Efectuarea unor plăţi duble;
- Facturi necertificate prin „Bun de plată";
- lipsa NRCD –urilor sau proceselor verbale de recepţie servicii.

4) Constatări

1) Un număr de 32 facturi au fost plătite deşi nu au fost certificate „Bun de plată";

2) În 5 cazuri, NRCD –urile întocmite nu corespundeau cu cantităţile înscrise în facturi.

Concluzii

În baza acestui test s-a întocmit FIAP nr.7 A.

FOAIE DE LUCRU NR. 7 A

Testarea se va realiza pe un eşantion care a fost stabilit astfel:

a) documentul analizat: Plăţi şi cheltuieli aferente achiziţiilor publice
b) populaţia totală este reprezentată de documentele justificative aferente achiziţiilor publice, formată din 34 de luni;
c) eşantionul va fi de 25%, respectiv 34 x 25% = 9 luni;
d) pasul de selecţie va fi 34: 9 = 4;
e) eşantionul se va constitui pornind de la luna aprilie 2004 la care se vor adăuga lunile selectate cu pasul stabilit, respectiv: august 2004, decembrie 2004, aprilie 2005, august 2005, decembrie 2005, aprilie 2006, august 2006;
f) eşantionul constituit va fi verificat în totalitate.

Auditor intern,
Marin G

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

LISTA DE CONTROL NR. 7 A
Privind plăţile şi cheltuielile aferente achiziţiilor publice

Nr. crt.	Elemente testate	04. 2004	08. 2004	12. 2004	04. 2005	08. 2005	12. 2005	04. 2006	08. 2006
1.	Înregistrarea şi plata unor achiziţii neprimite sau neconforme cu recepţia efectuată	FIAP	-	FIAP	FIAP	-	FIAP	-	FIAP
2.	Înregistrarea şi plata unor achiziţii fictive	-	-	-	-	-	-	-	-
3.	Efectuarea unor plăţi duble	-	-	-	-	-	-	-	-
4.	Facturi necertificate prin „Bun de plată";	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP	-	FIAP	FIAP	FIAP
5.	Lipsa NRCD-urilor sau proceselor verbale de recepţie servicii	-	-	-	-	-	-	-	-

Auditor intern,
Marin G

Alt document utilizat de auditori în procedura de colectare a dovezilor este Tabloul de prezentare a circuitului auditului (Pista de audit).

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TABLOUL DE PREZENTARE A CIRCUITULUI AUDITULUI

Pentru realizarea obiectivului: Programul anual de achiziţii publice
Denumirea entităţii: Administraţia financiară a municipiului B

Activitatea de auditat	Cine are atribuţii	Cine este responsabil	Documentul justificativ şi/sau documentul final
1) Luarea în consideraţie a necesităţilor de achiziţii	Contabilul şef	Directorul entităţii	Bugetul de venituri şi cheltuieli
2) Fundamentarea programului de achiziţii	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Programul anual al achiziţiilor publice
3) Obligaţia prevederii fondurilor de achiziţii	Contabilul şef	Directorul entităţii	Bugetul de venituri şi cheltuieli

Scanned with OKEN Scanner

4) Obligaţia estimării fiecărui contract de achiziţie	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Necesarul de aprovizionat anual
5) Aprobarea Planului de achiziţii	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Planul anual de achiziţii
3) Obligaţia prevederii fondurilor de achiziţii	Contabilul şef	Directorul entităţii	Bugetul de venituri şi cheltuieli
4) Obligaţia estimării fiecărui contract de achiziţie	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Necesarul de aprovizionat anual
5) Aprobarea Planului de achiziţii	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Planul anual de achiziţii

Întocmit,
Marin G

Aprobat,
Stamate V

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TABLOUL DE PREZENTARE A CIRCUITULUI AUDITULUI

Pentru realizarea obiectivului: Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte

Denumirea entităţii: Administraţia financiară a municipiului B

Activitatea de auditat	Cine are atribuţii	Cine este responsabil	Dooumêntul justificativ şi/ sau documentul final
1) Respectarea constrângerilor legate de plafon	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei
2) Selectarea procedurii de achiziţii	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei
3) Specificarea criteriului care va fi aplicat pentru atribuirea contractelor	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei
4) Elaborarea caietului de sarcini	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei
5) Crearea unei baze de date privind preţurile şi tarifele	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei
6) Transmiterea invitaţiilor de participare la licitaţii	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei
7) Aplicarea procedurilor de achiziţii publice	Şeful serviciului administrativ	Directorul entităţii	Documentaţia pentru elaborarea şi prezentarea ofertei

Întocmit,
Marin G

Aprobat,
Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TABLOUL DE PREZENTARE A CIRCUITULUI AUDITULUI

Pentru realizarea obiectivului: Organizarea licitaţiei
Denumirea entităţii: Administraţia financiară a municipiului B

Activitatea de auditat	Cine are atribuţii	Cine este responsabil	Documentul justificativ şi/sau documentul final
1) Întocmirea şi publicarea anunţului de participare	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Anunţul de participare
2) Aplicarea unui tratament egal pentru toţi ofertanţii	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Declaraţiile de confidenţialitate şi imparţialitate
3) Compatibilitatea comisiei		Directorul entităţii	Declaraţiile de confidenţialitate şi imparţialitate
4) Depunerea ofertelor	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Ofertele depuse de participanţi
5) Întocmirea procesului-verbal de deschidere a ofertelor	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Proces-verbal întocmit cu ocazia deschiderii ofertelor
6) Depunerea garanţei de participare	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Ordine de plată sau chitanţe de încasare
7) Evaluarea ofertelor	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Punctajul acordat pentru evaluarea ofertelor
8) Stabilirea ofertei câştigătoare	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Hotărârea comisiei de evaluare cu privire la aplicarea procedurii pentru atribuirea contractelor
9) Încheierea procesului verbal de adjudecare a achiziţiei	Comisia de evaluare a ofertelor	Preşedintele comisiei de evaluare a ofertelor	Hotărârea comisiei de evaluare cu privire la aplicarea procedurii pentru atribuirea contractelor
10) Semnarea contractului de achiziţie	Contabilul şef	Directorul entităţii	Contractele de achiziţii

Întocmit,
Marin G

Aprobat,
Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

8.2.2. Constatarea şi raportarea iregularităţilor

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 1

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

PROBLEMA

Deficienţe constatate ca urmare a nerespectării prevederilor legale referitoare la organizarea activităţii de achiziţii publice şi exereitarea controlului intern, datorate unor disfuncţionalităţi ale controlului ierarhic, reciproc, autocontrolului, unei documentaţii insuficiente având drept consecinţă necunoaşterea cu exactitate a sarcinilor ce le revin unor angajaţi.

CONSTATĂRI

1) nu a fost organizat controlul ierarhic în vederea activităţii de achiziţii, nu au fost stabilite persoanele cu atribuţii de control ierarhic şi nu a fost înfiinţat registrul pentru evidenţa controalelor;
2) controlul ierarhic se execută prin analize periodice prin care se stabilesc sarcini concrete, se urmăreşte îndeplinirea corespunzătoare a acestora şi respectarea termenelor;
3) persoanele cu funcţii de conducere, cu răspunderi în activitatea de achiziţii nu au înscrise în fişele posturilor atribuţii de control ierarhic;
4) gradul de ocupare al funcţiilor este de 84%, iar persoanele care încadrează compartimentul au pregătire economică sau tehnică, conform cerinţelor din fişele posturilor;
5) persoanele din cadrul compartimentului nu au participat la cursuri de pregătire organizate pe această activitate;
6) ROF este elaborat şi aprobat de către cei în drept şi există atribuţii specifice pentru compartimentul achiziţii; nu au fost depistate diferenţe între activităţile pe care le desfăşoară şi cele înscrise în ROF;
7) dotarea cu tehnică este adecvată pentru desfăşurarea activităţilor;
8) personalul încadrat este mulţumit de condiţiile de muncă create.

Scanned with OKEN Scanner

CAUZE

Nu au fost respectate prevederile Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/04.07.2005 care la articolul 2 prevede obligativitatea elaborării de proceduri formalizate pe fiecare activitate.

Neasigurarea prin fişa postului a responsabilităţilor, delegării competenţelor şi separării sarcinilor.

CONSECINŢE

Riscul atribuirii unor contracte de achiziţii publice unor societăţi care să nu îndeplinească în totalitate cerinţele legislaţiei în vigoare privind achiziţiile publice.

RECOMANDĂRI

1) Procurarea documentaţiei care reglementează activitatea privind achiziţiile publice, studierea, aprofundarea şi aplicarea acesteia.
2) Întocmirea de proceduri formalizate (scrise) privind organizarea activităţii de achiziţii publice.
3) Actualizarea fişelor posturilor pentru personalul angrenat în activitatea de achiziţii publice.
4) Precizarea în fişele posturilor a atribuţiilor privind exercitarea controlului ierarhic aferente persoanelor care execută această formă de control intern.
5) Analiza de către conducerea entităţii a modului de funcţionare a activităţilor privind achiziţiile publice.

Întocmit de:	**Supervizat:**	**Pentru conformitate**
Marin G	**Stamate V**	**Entitatea auditată**

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 2

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

PROBLEMA

Elaborarea Programului de achiziţii publice anual, fără realizarea unei fundamentări temeinice, conform cadrului normativ în vigoare.

Scanned with OKEN Scanner

CONSTATARE

Activitatea de achiziţii publice se desfăşoară pe baza unui Program anual de achiziţii publice, nefundamentat corespunzător, respectiv fără referatele de necesitate şi notele de fundamentare ale tuturor compartimentelor entităţii publice, pentru toate necesităţile de produse şi servicii ale acestora.

CAUZE

1) Nerespectarea prevederilor art. 2, alin. (1) din Normele de aplicare a OUG nr. 60/2001 privind achiziţiile publice aprobate prin HG nr. 461/ 2001.
2) Neasigurarea prin fişa postului a responsabilităţilor, delegării competenţelor şi separării sarcinilor.
3) Efectuarea fundamentării şi elaborării „Programului anual de achiziţii publice" de către persoane fără o pregătire corespunzătoare.
4) Inexistenta unor proceduri scrise şi formalizate.

CONSECINTE

1) Imposibilitatea oferirii unei imagini de ansamblu asupra volumului necesităţilor entităţii şi a gradului de prioritate al acestora, rezultând de aici neachiziţionarea unor bunuri şi servicii indispensabile desfăşurării activităţii curente în favoarea altora care nu erau strict necesare.
2) Crearea de stocuri supranormative şi imobilizare de fonduri financiare.

RECOMANDARI

1) Stabilirea unui responsabil cu elaborarea „Programului anual de achiziţii publice".
2) Existenţa listelor de verificare ataşate programului, care să cuprindă cu atribuţiile persoanelor implicate în elaborarea şi aprobarea acestuia.
3) Întocmirea procedurilor scrise şi formalizate privind fundamentarea şi elaborarea programelor de achiziţii publice şi actualizarea sistematică a acestora.
4) Completarea fişelor posturilor cu atribuţii clare, coroborate cu procedurile elaborate, privind conţinutul referatelor de necesitate, modul de încadrare în cadrul normativ şi sistemul de centralizare şi prioritizare al achiziţiilor solicitate.
5) Instituirea unui sistem de asigurare a pregătirii profesionale a salariaţilor implicaţi în munca de planificare.

Întocmit de:	Supervizat:	Pentru conformitate
Marin G	Stamate V	Entitatea auditată

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FISA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZA A PROBLEMEI NR. 3 A

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

PROBLEMA

Respectarea prevederilor ordonanţei privind dreptul de a solicita clarificări la conţinutul Documentaţiei privind elaborarea şi prezentarea ofertei - DEPO.

CONSTATARE

Din testul efectuat a rezultat faptul că la solicitarea de clarificări din partea unui ofertant, răspunsul a fost transmis numai acestuia şi nu şi celorlalţi doi competitori. Răspunsul la clarificările solicitate de unul dintre ofertanţi ar fi trebuit transmis tuturor ofertanţilor, cu protejarea identităţii celui care le-a solicitat, conform prevederilor art. 38, alin. 4 din OUG nr. 60/2001 privind achiziţiile publice, cu modificările şi completările ulterioare.

CAUZE

1) Inexistenţa unor proceduri specifice scrise şi formalizate referitoare la transmiterea răspunsurilor la solicitările de clarificări primite din partea unor ofertanţi.
2) Efectuarea acestei activităţi de către persoane care nu au atribuţii şi competenţe stabilite prin fişa postului.

CONSECINTE

1) Posibilitatea respingerii unor oferte datorită neînţelegerii complete a cerinţelor prevăzute în DEPO.
2) Încălcarea principiului "transparenţei", respectiv punerea la dispoziţia tuturor celor interesaţi a informaţiilor referitoare la aplicarea procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică.
3) Încălcarea principiului "tratamentului egal", respectiv aplicarea în mod nediscriminatoriu a criteriilor de selecţie şi a criteriilor pentru atribuirea contractului de achiziţie publică, astfel încât orice furnizor/executant/ prestator să aibă şanse egale de a i se atribui contractul respectiv.
4) Posibilitatea informării suplimentare a unor competitori în defavoarea altora.

Scanned with OKEN Scanner

RECOMANDARI

1) Întocmirea procedurii specifice, scrisă şi formalizată, referitoare la transmiterea răspunsurilor la solicitările de clarificări primite din partea unor ofertanţi.
2) Stabilirea prin procedură a unui responsabil cu transmiterea răspunsului la clarificările la DEPO solicitate de ofertanţi.
3) Coroborarea conţinutului procedurilor cu responsabilităţile stabilite prin fişele posturilor.
4) Efectuarea de instruiri profesionale în cadrul serviciului pentru însuşirea legislaţiei şi a cadrului procedural, cunoaşterea şi interpretarea corectă a acestora şi influenţarea evaluărilor anuale cu rezultatele obţinute.

Întocmit de:	**Supervizat:**	**Pentru conformitate**
Marin G	**Spiridon C**	**Entitatea auditată**

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FISA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZA A PROBLEMEI NR. 3 B

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

PROBLEMA

Nerespectarea cadrului normativ privind deschiderea şi calificarea ofertelor.

CONSTATARE

1) Data precizată în anunţul de participare la licitaţie nu a coincis cu data deschiderii propriu-zise a ofertelor.
2) Ofertanţii înscrişi la licitaţia de tehnică de calcul nu au depus garanţia de participare.
3) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" comisiile de întocmire a documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei au stabilit garanţia de participare într-un cuantum de 0,2% din valoarea estimată a contractului de achiziţie şi nu de 0,5% – 2,5 % cât prevede legea.

Scanned with OKEN Scanner

4) Ofertanţi descalificaţi incorect.
5) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" garanţia de participare de 0,2% din valoarea estimată a contractului de achiziţie a fost restituită în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării perioadei de valabilitate a ofertei şi nu în cel mult 3 zile cât prevede legea.

CAUZE

1) Neefectuarea controlului ierarhic privind corectitudinea elaborării DEPO.
2) Inexistenta unei proceduri scrise şi formalizate în ceea ce priveşte deschiderea şi calificarea ofertelor.

CONSECINTE

1) Descalificarea incorectă a unui ofertant poate conduce la atribuirea contractului de achiziţie publică la un preţ mai mare.
2) Posibilitatea contestării şi anularii procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică.
3) Nerespectarea caracterului confidenţial al informaţiilor prezentate de către ofertanţi după prima etapă de verificare a îndeplinirii condiţiilor de calificare.
4) Apariţia riscului de a efectua verificări inutile, în contextul în care cei declaraţi calificaţi din punct de vedere al condiţiilor tehnice minimale, nu îndeplinesc condiţiile de eligibilitate impuse prin DEPO.

RECOMANDARI

1) Întocmirea procedurii specifice scrisă şi formalizată referitoare la deschiderea şi calificarea ofertelor.
2) Stabilirea unui responsabil cu elaborarea procedurilor şi actualizarea sistematică a acestora.
3) Coroborarea fişelor posturilor salariaţilor cu atribuţiile stabilite prin procedurile elaborate.
4) Asigurarea însuşirii cadrului normativ şi procedural de către salariaţii serviciului şi influenţarea evaluării anuale cu rezultatele activităţilor practice.

Întocmit de:	**Supervizat:**	**Pentru conformitate**
Marin G	**Spiridon C**	**Entitatea auditată**

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FISA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZA A PROBLEMEI NR. 3 C

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

PROBLEMA

Neîntocmirea completă a dosarelor achiziţiilor publice pentru toate contractele încheiate.

CONSTATARE

1) În dosarele achiziţiilor 2, şi 7 nu există „Notele privind determinarea valorii estimative, fără TVA", a contractului de achiziţie publică ;
2) În dosarul achiziţiei 4 nu există constituit DEPO, inclusiv clarificările solicitate şi răspunsurile aferente transmise de autoritatea contractantă;
3) În dosarul achiziţiei 8 nu există „Decizia de numire a comisiei de evaluare".

CAUZE

1) Efectuarea parţială a îndosarierii documentelor aferente desfăşurării procedurilor de atribuire a contractelor de achiziţie.
2) Inexistenţa unui responsabil cu activitatea de îndosariere care să aibă atribuţiile stabilite prin fişa postului.
3) Inexistenta procedurii specifice privind dosarele achiziţiilor publice.

CONSECINTE

1) Dificultate în găsirea unor documente datorită dosarelor incomplete.
2) Posibilitatea pierderii/dispariţiei unor documente.
3) Imposibilitatea urmăririi respectării procedurilor de achiziţie publică, fapt care conduce la nerespectarea cadrului legal în domeniu, fără a putea constata şi/sau preveni asemenea situaţii.

RECOMANDĂRI

1) Elaborarea procedurii specifice scrise şi formalizate pentru întocmirea dosarelor achiziţiilor publice, care să cuprindă modul de constituire, de accesare, stocare şi utilizare a dosarelor arhivate.

Scanned with OKEN Scanner

2) Desemnarea unui salariat din cadrul Compartimentului Achiziţii Publice, prin completarea fişei postului, care va avea atribuţii şi competenţe pentru constituirea dosarelor achiziţiilor publice.
3) Coroborarea atribuţiilor stabilite prin proceduri cu cele din fişele posturilor.
4) Păstrarea la dosare numai a copiilor contractelor de achiziţie încheiate, cu specificarea *"conform cu originalul"*.
5) Reconstituirea dosarelor pentru achiziţiile efectuate şi completarea acestora cu documentele prevăzute de cadrul normativ şi procedural, pentru ultimii trei ani. Informarea echipei de auditori interni cu rezultatele acţiunii de reconstituire a dosarelor de achiziţii de către persoanele responsabile cu aceste activităţi.

Întocmit de:	**Supervizat:**	**Pentru conformitate**
Marin G	**Spiridon C**	**Entitatea auditată**

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 6 A

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

1. PROBLEMA

Derularea defectuoasă a contractelor de achiziţie a produselor şi serviciilor constând în neprezentarea actelor adiţionale, încheiate ulterior, la viza de control financiar preventiv propriu şi spre vizarea de către consilierul juridic delegat care asigură unitatea din punct de vedere juridic.

2. CONSTATĂRI

Actele adiţionale la contractele de achiziţii publice încheiate în perioada auditată nu au fost prezentate la viza de control financiar preventiv propriu şi spre vizarea de către consilierul juridic.

3. CAUZE

Nu au fost respectate prevederile Anexei nr.1, lit. B, pct. 1 din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 522/16.04.2003.

Scanned with OKEN Scanner

4. CONSECINŢE

Posibilitatea apariţiei unor erori de formă sau fond, fără a fi sesizate, cu implicaţii în derularea contractului şi/sau cu implicaţii pecuniare asupra unităţii.

5. RECOMANDĂRI

Prezentarea tuturor actelor adiţionale de achiziţii publice ce urmează a fi încheiate la viza de control financiar preventiv propriu şi la consilierul juridic.

Întocmit de:	Supervizat:	Pentru conformitate
Marin G	Spiridon C	Entitatea auditată

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 6 B

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Stamate V

1. PROBLEMA

Derularea defectuoasă a contractelor de achiziţie a produselor şi serviciilor constând în omiterea constituirii de garanţii de bună execuţie.

2. CONSTATĂRI

La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" nu a fost constituită garanţia de bună execuţie în cuantum între 5 – 10% din preţul contractului aşa cum prevede legea.

3. CAUZE

Nu au fost respectate prevederile art. 50, alin. 1 şi 2, din H.G. nr. 461 din 09.05.2001 privind achiziţiile publice.

4. CONSECINŢE

Derularea necorespunzătoare a unor contracte de achiziţii publice unor societăţi care să nu îndeplinească în totalitate cerinţele legislaţiei în vigoare privind achiziţiile publice.

5. RECOMANDĂRI

Instruirea întregului personal angrenat în activitatea de achiziţii publice cu privire la actele normative care reglementează aceste aspecte. Această

Scanned with OKEN Scanner

activitate va fi consemnată într-un proces-verbal, cu luarea la cunoştinţă, pe bază de semnătură, de către toţi participanţii.

Întocmit de:	Supervizat:	Pentru conformitate
Stamate V.	Spiridon G.	Entitatea auditată

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 6 C

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

1. PROBLEMA

Derularea defectuoasă a contractelor de achiziţie a produselor şi serviciilor constând în nerespectarea obligaţiei de menţinere a preţului ferm pe toată durata contractului.

2. CONSTATĂRI

În cazul contractului de prestări servicii nr. 18/26.01.2006, încheiat cu S.C. „ALFA" SRL, pe o perioadă mai mică de 12 luni, preţul nu a rămas ferm pe toată durata de îndeplinire a acestuia.

3. CAUZE

Nu au fost respectate prevederile Legii nr. 386/30.09.2003, pentru modificarea şi completarea art. 41 din O.U.G. nr. 60/2001, privind achiziţiile publice.

4. CONSECINŢE

Efectuarea unor plăţi suplimentare, nelegale privind derularea contractelor de achiziţii publice.

5. RECOMANDĂRI

În cazul în care este depăşită valoarea stabilită în contracte, suma plătită nelegal va fi recuperată de la SC „ALFA" SRL, sau va fi imputată persoanelor vinovate.

Întocmit de:	Supervizat:	Pentru conformitate
Marin G	Spiridon C	Entitatea auditată

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 7

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G

1. PROBLEMA

Întocmirea documentelor justificative aferente achiziţiilor publice constând în întocmirea eronată sau lipsa unor cerinţe asupra documentelor.

2. CONSTATĂRI

1) Un număr de 32 facturi au fost plătite deşi nu au fost certificate „Bun de plată" (anexa 7.1);
2) În 5 cazuri, NRCD –urile întocmite nu corespundeau cu cantităţile înscrise în facturi (anexa 7.2).

3. CAUZE

Nerespectarea prevederilor Ordinului 1792/2002 şi a Normelor Metodologice din 24.12.2002 privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice şi ale Legii contabilităţii nr. 82/1991.

4. CONSECINŢE

Existenţa posibilităţii de a efectua plăţi duble sau neconforme cu realitatea şi înregistrarea în gestiunea tehnico-operativă a altor cantităţi decât cele înscrise în facturi.

5. RECOMANDĂRI

1) Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de recepţii a bunurilor şi serviciilor.
2) Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de angajare, lichidare, ordonanţare şi plată a cheltuielilor.

Întocmit de:	**Supervizat:**	**Pentru conformitate**
Stamate V	**Spiridon C**	**Entitatea auditată**

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FORMULARUL DE CONSTATARE ŞI RAPORTARE A IREGULARITĂŢILOR NR. 1

Către: Conducătorul compartimentului de audit public intern

În urma misiunii de audit public intern privind achiziţiile publice de produse şi servicii în perioada 01.01.2004 – 31.10.2006 la Administraţia financiară a municipiului B, s-au constatat următoarele:

CONSTATĂRI

1) Nu a fost organizat controlul ierarhic în vederea activităţii de achiziţii, nu au fost stabilite persoanele cu atribuţii de control ierarhic şi nu a fost înfiinţat registrul pentru evidenţa controalelor.

2) Controlul ierarhic se execută prin analize periodice prin care se stabilesc sarcini concrete, se urmăreşte îndeplinirea corespunzătoare a acestora şi respectarea termenelor.

3) Persoanele cu funcţii de conducere, cu răspunderi în activitatea de achiziţii nu au înscrise în fişele posturilor atribuţii de control ierarhic.

4) Persoanele din cadrul compartimentului de achiziţii publice nu au participat la cursuri de pregătire organizate pe această activitate.

5) Activitatea de achiziţii publice se desfăşoară pe baza unui Program anual de achiziţii publice, nefundamentat corespunzător, respectiv fără referatele de necesitate şi notele de fundamentare ale tuturor compartimentelor entităţii publice, pentru toate necesităţile de produse şi servicii.

6) La solicitarea de clarificări din partea unui ofertant, răspunsul a fost transmis numai acestuia şi nu şi celorlalţi doi competitori.

7) Data precizată în anunţul de participare la licitaţie nu a coincis cu data deschiderii propriu-zise a ofertelor.

8) Ofertanţii înscrişi la licitaţia de tehnică de calcul nu au depus garanţia de participare.

9) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" comisiile de întocmire a documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei au stabilit garanţia de participare într-un cuantum de 0,2% din valoarea estimată a contractului de achiziţie şi nu de 0,5% – 2,5 % cât prevede legea.

10) Ofertanţi descalificaţi incorect.

11) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" garanţia de participare de 0,2% din valoarea estimată a

Scanned with OKEN Scanner

contractului de achiziţie a fost restituită în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării perioadei de valabilitate a ofertei şi nu în cel mult 3 zile cât prevede legea.

12) În dosarele achiziţiilor 2, şi 7 nu există „Notele privind determinarea valorii estimative, fără TVA", a contractului de achiziţie publică.

13) În dosarul achiziţiei 4 nu există constituit DEPO, inclusiv clarificările solicitate şi răspunsurile aferente transmise de autoritatea contractantă.

14) În dosarul achiziţiei 8 nu există „Decizia de numire a comisiei de evaluare".

15) Actele adiţionale la contractele de achiziţii publice încheiate în perioada auditată nu au fost prezentate la viza de control financiar preventiv propriu şi spre vizarea de către consilierul juridic.

16) La licitaţia organizată pentru „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" nu a fost constituită garanţia de bună execuţie în cuantum între 5 – 10% din preţul contractului aşa cum prevede legea.

17) În cazul contractului de prestări servicii nr. 18/26.01.2006, încheiat cu S.C. „ALFA" SRL, pe o perioadă mai mică de 12 luni, preţul nu a rămas ferm pe toată durata de îndeplinire a acestuia.

18) Un număr de 32 facturi au fost plătite deşi nu au fost certificate „Bun de plată" (anexa 7.1).

19) În 5 cazuri, NRCD –urile întocmite nu corespundeau cu cantităţile înscrise în facturi (anexa 7.2).

ACTUL SAU ACTELE NORMATIVE ÎNCĂLCATE

1) Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/04.07.2005, pentru aprobarea „Codului controlului intern", articolul 2.

2) Articolul 38, alin. 4 din OUG nr. 60/2001 privind achiziţiile publice, cu modificările şi completările ulterioare.

3) Articolul 49, alin. 1, 2 şi 4 din H.G. nr. 461 din 09.05.2001, privind achiziţiile publice.

4) Articolul 50, alin. 1 şi 2, din H.G. nr. 461 din 09.05.2001 privind achiziţiile publice.

5) Legea nr. 386/30.09.2003, pentru modificarea şi completarea art. 41 din O.U.G. nr. 60/2001, privind achiziţiile publice.

6) Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 522/16.04.2003, Anexa nr.1, lit. B, pct. 1.

7) Articolul 52 din H.G. nr. 461/09.05.2001, privind achiziţiile publice.

RECOMANDĂRI

1) Procurarea documentaţiei care reglementează activitatea privind achiziţiile publice, studierea, aprofundarea şi aplicarea acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

2) Întocmirea de proceduri formalizate (scrise) privind:

- organizarea activităţii de achiziţii publice;
- fundamentarea programului de achiziţii;
- pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de licitaţie deschisă;
- pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte;
- derularea contractelor de achiziţii publice.

3) Completarea fişelor posturilor cu atribuţii clare, coroborate cu procedurile elaborate, privind conţinutul referatelor de necesitate, modul de încadrare în cadrul normativ şi sistemul de centralizare şi prioritizare al achiziţiilor solicitate.

4) Precizarea în fişele posturilor a atribuţiilor privind exercitarea controlului ierarhic aferente persoanelor care execută această formă de control intern.

5) Analiza de către conducerea entităţii a modului de funcţionare a activităţilor privind achiziţiile publice.

6) Stabilirea unui responsabil cu elaborarea „Programului anual de achiziţii publice".

7) Efectuarea de instruiri profesionale în cadrul serviciului pentru însuşirea legislaţiei şi a cadrului procedural, cunoaşterea şi interpretarea corectă a acestora şi influenţarea evaluărilor anuale cu rezultatele obţinute.

8) Asigurarea însuşirii cadrului normativ şi procedural de către salariaţii serviciului şi influenţarea evaluării anuale cu rezultatele activităţilor practice.

9) Elaborarea procedurilor specifice scrise şi formalizate pentru întocmirea dosarelor achiziţiilor publice, care să cuprindă modul de constituire, de accesare, stocare şi utilizare a dosarelor arhivate.

10) Desemnarea unui salariat din cadrul Compartimentului Achiziţii Publice, prin completarea fişei postului, care va avea atribuţii şi competenţe pentru constituirea dosarelor achiziţiilor publice.

11) Reconstituirea dosarelor pentru achiziţiile efectuate şi completarea acestora cu documentele prevăzute de cadrul normativ şi procedural, pentru ultimii trei ani. Informarea echipei de auditori interni cu rezultatele acţiunii de reconstituire a dosarelor de achiziţii de către persoanele responsabile cu aceste activităţi.

12) Prezentarea tuturor actelor adiţionale de achiziţii publice ce urmează a fi încheiate la viza de control financiar preventiv propriu şi la consilierul juridic.

13) Numirea unei comisii de cercetare internă pentru stabilirea persoanelor vinovate de plata nelegală a sumei de 15.960 lei către SC „ALFA" SRL.

14) Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de recepţii a bunurilor şi serviciilor.

Scanned with OKEN Scanner

15) Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de angajare, lichidare, ordonanţare şi plată a cheltuielilor.

ANEXE

Copie după licitaţia privind serviciul de „Întreţinerea şi repararea maşinilor şi utilajelor" organizată în anul 2006 şi contractul de achiziţie publică aferent.

Copie după licitaţia privind serviciul de „Instalarea structurilor şi părţilor de structuri metalice" organizată în anul 2006 şi contractul de achiziţie publică aferent.

Contractul de achiziţie publică încheiat cu SC „ALFA" SRL.

Chestionarul de Control Intern dat de d-nul Popa T. şeful compartimentului de achiziţii publice.

Auditor intern,
Stamate V

8.2.3. Revizuirea documentelor de lucru

Revizuirea documentelor de lucru se efectuează de către auditorii interni înainte de întocmirea proiectului raportului de audit intern şi are ca scop asigurarea că documentele de lucru sunt realizate în mod adecvat şi că ele vor constitui un sprijin real în atingerea obiectivelor şi în acelaşi timp probe şi dovezi pentru misiunea de audit public intern. Auditorii revăd documentele din punct de vedere al formei şi al conţinutului, asigurându-se că FIAP-urile şi documentele de lucru pot trece testul de evidenţă.

Auditorii interni întocmesc „Nota centralizatoare a documentelor de lucru", document care cuprinde constatările pe fiecare obiectiv auditat, înscriindu-se atât constatările cu caracter negativ, dar şi cele cu caracter pozitiv.

Practic auditorii interni au efectuat verificări asupra obiectelor auditabile cuprinse în „Tematica în detaliu a operaţiilor auditabile", sau în „Programul intervenţiei la faţa locului" şi vor trece constatările negative şi pozitive, răspunzând prin DA sau NU. În coloana „Document justificativ" se înscriu documentele care probează fiecare constatare în parte.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

NOTA CENTRALIZATOARE A DOCUMENTELOR DE LUCRU

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

CONSTATAREA	DOCUMENT JUSTIFICATIV	Există		Auditor intern
		Da	Nu	
1. Cantitatea de bunuri a fost cuprinsă în necesarul de aprovizionat pentru anul 2006.	Programul anual al achiziţiilor publice.	X		Stamate V. Marin C
2. Entitatea a estimat valoarea contractului de achiziţie publică pentru bunurile în discuţie cu respectarea prevederilor art.9 din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.	Note de estimare a valorii estimate, fără TVA ale contractelor de achiziţii publice.	X		
3. Selectarea procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică de bunuri s-a făcut în conformitate cu prevederile art.12 din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.	Note de estimare a valorii estimate, fără TVA ale contractelor de achiziţii publice	X		
4. Entitatea publică nu se încadrează în prevederile Ordonanţei nr. 20/2002 privind achiziţiile publice prin licitaţii electronice şi a HG nr. 182/2002.	Lista autorităţilor contractante prevăzută în HG nr. 182/2002.	X		
4. Entitatea auditată a respectat prevederile art. 13 din OUG nr. 60/2001, care prevede pragul maxim în cazul procedurii de cerere de oferte (40.000 euro pentru contract de furnizare sau servicii).	Programul anual al achiziţiilor publice.	X		
5. Unitatea auditată a urmat procedurile prevăzute de cap. VI "Transparenţă şi publicitate" din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.	Invitaţiile de participare transmise de către entitate către participanţi.	X		
6.Au fost transmise invitaţii de participare la cel puţin 5 furnizori, conf. art. 28, alin. 1 din O.U.G. nr. 60/2001, în cazul aplicării procedurii prin cerere de ofertă.	Invitaţiile de participare transmise de către entitate către 6 participanţi.	X		
7. Întocmirea şi conţinutul documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei s-au făcut cu respectarea prevederilor cap. VII din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare şi ale O.M.F. nr.1012/2001.	Documentaţia întocmită de entitate pentru elaborarea şi prezentarea ofertei.	X		

Scanned with OKEN Scanner

8.Unitatea a asigurat obţinerea câte unui exemplar al documentaţiei pentru elaborarea şi prezentarea ofertei fiecărui furnizor care a solicitat aceasta în cel mult 2 zile de la solicitare, conf. art.35 din O.U.G. nr.60/2001, aprobată prin Legea 212/2002.	Registrul de intrări-ieşiri al entităţii.	X		
9. Comisia de evaluare a fost constituită cu aplicarea prevederilor cap. VIII din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare. 10. Aplicarea procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică s-a făcut în conformitate cu prevederile cap. IX din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.	Ordinul nr. 18/15.02.2006 de numire a componenţei comisiei de evaluare a ofertelor. Anunţul de participare la licitaţie din 180.02.2006; Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006; Anunţul de atribuire a achiziţiei publice, MO nr. partea a VI-a.	X X		
11. Comisia de evaluare şi-a desfăşurat activitatea conform prevederilor cap. X din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.	Proces-verbal de nr. 1 din 18.02.2006, de deschidere a ofertelor şi punctajul acordat ofertanţilor.	X		
12. Încheierea contractului s-a făcut cu ofertantul a cărui ofertă a fost stabilită câştigătoare de către comisia de evaluare, cu respectarea prevederilor cap. XIII din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.	Hotărârea comisiei de evaluare nr. 3/18.02.2006; Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006.	X		
13. Ofertanţii care au participat la licitaţie nu au constituit garanţii pentru participare conform prevederilor art. 49 din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.			X	
14. Ofertantul declarat câştigător nu a depus garanţia de bună execuţie conform prevederilor art.50 din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.			X	
15. Autoritatea contractantă nu a întocmit dosarul achiziţiei publice în conformitate cu prevederile art.52 din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare, dosarele nefiind constituite pentru fiecare contract atribuit.			X	

Scanned with OKEN Scanner

16.S-a transmis către toţi ofertanţii comunicarea privind rezultatul aplicării procedurii prin cerere de ofertă privind atribuirea contractului de achiziţie publică, conf. art. 29, pct. f şi art. 23 din H.G. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare	Transmiterea către ofertanţi a comunicării privind rezultatul aplicării procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţii, adresele nr. 50 – 55 din 19.02.2006	X		
17. Contractele de furnizare de bunuri încheiate cu această ocazie respectă cadrul orientativ prezentat în secţiunea a V-a din O.M.F. nr.1012/2001?	Hotărârea comisiei de evaluare nr. 3/18.02.2006; Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006.	X		
18. Contractele de achiziţie de produse încheiate în perioada auditată au fost încheiate cu respectarea prevederilor art. 41 din O.U.G. nr. 60/2001, modificat prin Legea nr. 386/30.09.2003.	Hotărârea comisiei de evaluare nr. 3/18.02.2006; Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006.	X		
19. Contractele de achiziţie de produse încheiate au fost prezentate la viza de control financiar preventiv propriu, conform Anexei nr. 1, lit. B., pct. 1 din O.M.F. nr. 522/2003.	Hotărârea comisiei de evaluare nr. 3/18.02.2006; Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006.	X		
20. Actele adiţionale la contractul de achiziţie nu a obţinut viza de control financiar preventiv propriu.	Actul adiţional la contractul de achiziţie nr. 2 din 07.09.2006.	X		
21.Cumpărarea propriu-zisă s-a făcut pe baza unui document contabil justificativ, care să confirme achiziţia efectuată.	Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006.	X		
22. În cazul cumpărărilor directe unde valoarea cumulată pe un an nu depăşeşte echivalentul a 2.000 de euro nu s-a realizat un studiu al pieţei.			X	
23. Nu există o bază proprie de date cu privire la furnizorii de bunuri, al căror obiect de activitate poate asigura dobândirea bunurilor pe care autoritatea contractantă intenţionează să le achiziţioneze.			X	
24. Personalul desemnat să testeze piaţa consemnează sub semnătură proprie că preţurile practicate la data respectivă sunt cele mai mici?			X	

Scanned with OKEN Scanner

25. Comisia de recepţie a bunurilor achiziţionate şi-a desfăşurat activitatea conform prevederilor legale?	Comisiile de recepţie au fost numite prin decizia nr. 1din 05.01.2006 a conducătorului entităţii	X		
26. Nu a fost înfiinţat la nivelul unităţi registrul „Număr de ordine contracte", conform Anexei nr. 6 din H.G. nr. 461/2001, cu modificările şi completările ulterioare.			X	
27. Există avansuri acordate pentru derularea contractelor aferente anului 2006.	Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006.	X		
28. S-au întocmit NRCD pentru toate mărfurile livrate şi dacă cantităţile aprovizionate corespund cu cele din contracte (eşantion).	Test nr. 3 din 18.06.2007	X		
29. Preţurile unitare înscrise în contractul de achiziţie nu corespund cu cele din documentele justificative (facturi fiscale)?	Contractul de achiziţie publică nr. 5 din 05.03.2006 şi factura nr. 00569 din 10.09.2006	X		
30. Plăţile efectuate se încadrează în prevederile bugetului de venituri şi cheltuieli aferent anului 2006.	Bugetul de venituri şi cheltuieli pe perioada auditată	X		

8.2.4. Şedinţa de închidere

Şedinţa de închidere permite prezentarea către entitatea auditată a opiniei auditorilor interni, precum şi a recomandărilor finale cuprinse în proiectul raportului de audit public intern.

Auditorii interni urmăresc în cadrul acestei şedinţe să se asigure că constatările şi recomandările sunt clare, fundamentate, obiective, relevante, uşor de înţeles şi nu vor da naştere la interpretări. Constatările trebuie să se bazeze pe probele de audit şi documente justificative.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

MINUTA ŞEDINŢEI DE ÎNCHIDERE

Denumirea misiunii de audit: Achiziţii publice de produse şi servicii
Perioada auditabilă: 01.01.2004 – 31.10.2006
Întocmit: Marin G
Avizat: Stamate V

Scanned with OKEN Scanner

Numele şi prenumele	Funcţia	Serviciul	Nr. telefon	Semnătura
Spiridon C.	Auditor	SAI		
Stamate V.	Auditor	SAI		
Marin G.	Auditor	SAI		
Popa T.	Şef compartiment achiziţii	Compartiment achiziţii		
Tătaru M.	Inspector	Compartiment achiziţii		
Manase I.	Economist	Compartiment achiziţii		
Miu R.	Inspector	Compartiment achiziţii		
Cornea L.	Inspector	Compartiment achiziţii		

Stenograma şedinţei de închidere

D-nul Spiridon C. a prezentat fiecare obiectiv care a fost supus auditării. Constatările efectuate au fost discutate pentru fiecare obiectiv auditat şi au fost prezentate şi dovezile care susţin aceste constatări. S-a insistat asupra consecinţelor posibile în cazul în care aspectele constatate nu vor fi soluţionate.

Au fost prezentate părţii auditate recomandările care urmează a fi implementate pentru eliminarea deficienţelor.

Referitor la constatările efectuate nu au fost formulate obiecţii majore asupra constatărilor efectuate.

Prin semnarea minutei şedinţei de închidere, salariaţii din cadrul compartimentului achiziţii recunosc că le-au fost înapoiate toate documentele puse la dispoziţia echipei de auditori interni.

Entitatea auditată va prezenta un „Plan de acţiune şi calendarul de implementare a recomandărilor" prin care au stabilit acţiunile ce le vor avea în vedere pentru soluţionarea lor, termenele de realizare şi persoanele responsabile.

Planul de acţiune şi calendarul de implementare a recomandărilor este redat în tabelul următor:

PLANUL DE ACŢIUNE ŞI CALENDARUL IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRILOR

Nr. crt.	Recomandarea	Plan de acţiune	Calendarul implementării	Responsabil cu implementarea
1.	Procurarea documentaţiei care reglementează activitatea privind achiziţiile publice, studierea, aprofundarea şi aplicarea acesteia	Abonamente lunare sau achiziţionarea unui program informatic privind legislaţia	30.06.2007	Contabilul şef

Scanned with OKEN Scanner

2.	Întocmirea procedurilor scrise (formalizate) privind organizarea activităţii de achiziţii publice, modul fundamentare a programului de achiziţii precum şi derularea procesului de achiziţii publice	Se vor întocmi proceduri scrise, simple şi specifice pentru activitatea de achiziţii publice. Ele vor fi actualizate în mod permanent şi vor fi aduse la cunoştinţă executanţilor	31.07.2007	Şeful compartimentului achiziţii
3.	Actualizarea fişelor posturilor pentru personalul angrenat în activitatea de achiziţii publice	Se vor actualiza fişele posturilor pentru cele 5 persoane angrenate în activitatea de achiziţii publice	31.07.2007	Conducătorul entităţii şi şeful compartimentului achiziţii
4.	Precizarea în fişele posturilor a atribuţiilor privind exercitarea controlului ierarhic aferente persoanelor care execută această formă de control intern	Stabilirea persoanelor cu atribuţii de control intern şi actualizarea fişelor posturilor pentru toţi salariaţii	31.08.2007	Conducerea entităţii şi şefii serviciilor şi compartimentelor
5.	Stabilirea unui responsabil cu elaborarea Programului de achiziţii publice	Solicitarea de la fiecare compartiment a necesarului şi justificarea acestuia; Analiza necesarului de aprovizionat primit şi centralizarea cantităţilor; Analiza stocurilor existente şi compararea cu necesarul de aprovizionat; Stabilirea cantităţilor de aprovizionat având în vedere stocurile; Compararea valorică a necesarului stabilit cu bugetul aprobat; Ajustarea programului de achiziţii în funcţie de buget	Respectarea datei scadente pentru întocmirea Planului anual de achiziţii publice	Tătaru M.
6.	Ordinul de numire al comisiei de evaluare să aibă în anexă atribuţiile şi responsabilităţile fiecărei funcţii din comisie	Stabilirea anexei cu atribuţiile şi responsabilitatea fiecărei funcţii din comisie, inclusiv a secretarului comisiei	15.05.2007	Manase I.
7.	Analiza de către conducerea entităţii a modului de funcţionare a activităţilor privind achiziţiile publice	Semestrial va fi analizată activitatea de achiziţii şi derulare a contractelor de achiziţii	Semestrial	Conducătorul entităţii şi şeful serviciului administrativ
8.	Instruirea întregului personal angrenat în activitatea de achiziţii publice, prin studierea şi aprofundarea actelor normative	Studierea actelor normative referitoare la achiziţiile publice, iar anual personalul implicat în activitatea de achiziţii va fi testat cu privire la competenţa profesională	Permanent	Conducătorul entităţii şi şeful compartimentului achiziţii

Scanned with OKEN Scanner

9.	Instruirea celor răspunzători de activitatea de restituire a sumelor necuvenite entităţii în termen legal	Studierea actelor referitoare la constituirea veniturilor publice, iar anual personalul implicat în această activitate va fi testat cu privire la competenţa profesională	Permanent	Contabilul şef
10.	Întrucât ca urmare a semnării actului adiţional cu SC „ALFA" SRL preţurile unitare au fost majorate în mod nelegal, paguba creată entităţii auditate este de 15.960 lei, sumă care trebuie recuperată	S-a solicitat prin adresa nr. 256/25.04.2007 adresată SC „ALFA" SRL returnarea sumei de 15.960 lei. În urma discuţiilor purtate ulterior, SC „ALFA" SRL ne-a confirmat că va plăti suma solicitată până la 15.05.2007.	Implementat	Contabilul şef şi consilierul juridic
11.	Prezentarea tuturor actelor adiţionale de achiziţii publice ce urmează a fi încheiate la viza de control financiar preventiv propriu şi la consilierul juridic	Se va urmări ca toate actele adiţionale care angajează patrimonial entitatea să fie prezentate la viza de control financiar preventiv propriu şi la consilierul juridic	Permanent	Conducătorul entităţii, contabilul şef şi consilierul juridic
12.	Desemnarea unei persoane care să răspundă de reconstituirea şi arhivarea dosarelor de achiziţie publică	Prin fişa postului se vor stabili atribuţiile persoanei care se va ocupa de arhivarea dosarelor de achiziţii publice	31.05.2007	Şeful compartimentului achiziţii publice
13.	Elaborarea procedurilor scrise privind înfiinţarea şi utilizarea registrului „Număr de ordine contracte", conform anexei nr. 6 din HG nr. 461/2001	Se vor elabora proceduri scrise privind înfiinţarea registrului şi se va actualiza fişa postului aferentă persoanei care se va ocupa de înfiinţarea şi utilizarea registrului „Număr de ordine Contracte".	31.05.2007	Şeful compartimentului achiziţii
14.	Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de recepţie a bunurilor şi serviciilor	Studierea actelor normative referitoare la recepţia bunurilor, iar anual personalul implicat în această activitatea va fi testat cu privire la competenţa profesională	Permanent	Şeful serviciului administrativ
15.	Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de angajare, lichidare, ordonanţarea şi plata cheltuielilor	Studierea actelor normative referitoare la finanţele publice, iar anual personalul implicat în această activitatea va fi testat cu privire la competenţa profesională	Permanent	Contabilul şef

Conducătorul entităţii, Contabil şef,

Scanned with OKEN Scanner

8.3. Raportul de audit public intern

A treia etapă a misiunii de audit public intern se realizează cu ajutorul următoarelor proceduri:

a) Elaborarea proiectului de raportul de audit public intern;
b) Transmiterea proiectului de raport de audit public intern;
c) Reuniunea de conciliere;
d) Întocmirea Raportului de audit public intern;
e) Difuzarea Raportului de audit public intern.

8.3.1. Elaborarea proiectului de Raport de audit public intern

Proiect de raport de audit public intern

Încheiat la, în data de 13.04.2006, cu ocazia executării misiuni de audit public intern „Achiziţii publice de produse şi servicii", la compartimentul achiziţii din cadrul instituţiei X.

CAPITOLUL I DATE DE IDENTIFICARE

1) Subsemnaţii: Stamate V şi Marin C din cadrul serviciului de audit public intern din cadrul DGFP a judeţului X, în baza Ordinului de serviciu nr.59 din 01.03.2007, a Planului de audit intern pe anul 2007 aprobat de conducere şi în conformitate cu prevederile Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern,cu modificările şi completările ulterioare, Normelor Generale privind exercitarea activităţii de audit public intern aprobate prin Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr.38/2003, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale Cartei auditului public intern, am efectuat în intervalul 01.06.-01.07.2007 o misiune de audit public intern privind auditul de conformitate şi regularitate asupra activităţilor de achiziţii publice aferente anului 2006.

2) Administraţia financiară a municipiului B se caracterizează prin următoarele elemente:

Adresa unităţii este str. Republicii nr.10.

În procesul execuţiei bugetare, unitatea auditată are calitatea de ordonator terţiar de credite. Sursa de finanţare este formată din credite bugetare. Structura organizatorică şi numărul maxim de posturi sunt prevăzute în statul de organizare al unităţii.

Pe perioada supusă auditului conducerea unităţii a fost asigurată de domnul Vioreanu Radu.

Scanned with OKEN Scanner

Conform reglementărilor cu caracter intern specifice contabilitatea unității auditate este prevăzut a se ține cantitativ – valoric, iar forma de înregistrare stabilită este maestru șah simplificat.

Pentru bunurile materiale ieșite din gestiunile unității, este acceptată ca metodă de evaluare și înregistrare metoda "costului mediu ponderat".

În vederea evidențierii în contabilitate a operațiunilor patrimoniale efectuate de unitatea auditată există Planul de conturi pentru instituțiile publice.

La nivelul unității auditate gestiunile sunt organizate distinct, corespunzător felului bunurilor materiale existente în depozit.

În cadrul unității sunt organizate și exercitate următoarele forme ale controlului intern: controlul ierarhic, financiar preventiv propriu, gestionar, reciproc, contabil intern și autocontrolul.

3) Durata acțiunii de auditare: 01.01.2004 – 31.10.2006

4) Perioada supusă auditării: 01.03.2007 – 01.04.2007

5) Obiectivul misiunii de audit a fost „Achiziții publice de produse și servicii" cu următoarele obiecte auditabile:

A. Organizarea activității de achiziții publice;
B. Programul de achiziții publice;
C. Pregătirea lansarea și derularea procedurii de licitație deschisă;
D. Pregătirea, lansarea și derularea procedurii de cerere de oferte;
E. Căi de atac;
F. Derularea contractului de achiziție publică;
G. Plățile și cheltuielile efectuate aferente achizițiilor publice.

6) Misiunea de audit public intern executată s-a desfășurat atât prin sondaj (statistic și nestatistic), cât și exhaustiv, în funcție de particularitățile activităților auditate.

7) În timpul misiunii de audit public intern au fost examinate următoarele tipuri de documente întocmite în perioada supusă auditării:

- documentația privind inițierea și desfășurarea unor proceduri de achiziții;
- contracte și acte adiționale încheiate pentru achiziții și alte activități;
- dispoziții zilnice ale conducătorului unității;
- fișe și acte privind evidența tehnic operativă;
- statul de organizare al unității;
- Regulamentul de Organizare și Funcționare;
- fișele posturilor;
- fișele de evidență contabilă și registrele de contabilitate;
- acte justificative privind plățile și cheltuielile aferente achizițiilor de produse și servicii;
- registre și acte doveditoare privind organizarea și exercitarea diverselor forme de control intern;

Scanned with OKEN Scanner

➢ acte justificative şi înscrisuri referitoare la diverse operaţiuni economico-financiare;

➢ acte justificative referitoare la angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata unor cheltuieli.

CAPITOLUL II TEHNICI ŞI INSTRUMENTE DE AUDIT

Pentru a îndeplini obiectivele misiunii de audit public intern, **auditorii interni au folosit următoarele:**

2.1 Tehnici de audit:

a) **Verificarea** care asigură validarea, confirmarea, acurateţea înregistrărilor în contabilitate, precum şi eficacitatea controalelor interne.

Această tehnică a fost realizată prin:

✓ **comparaţie,** pentru sumele aprobate la plată şi sumele plătite;

✓ **examinare,** pentru detectarea erorilor în completarea documentelor;

✓ **urmărire,** pentru a vedea dacă toate tranzacţiile înregistrate au fost efectuate;

✓ **recalculare**, pentru verificarea calculelor matematice;

b) **Interviul,** pentru lămurirea unor aspecte legate de organizarea şi desfăşurarea activităţilor de achiziţii publice, întocmirea programului de achiziţii publice;

c) **Observarea fizică,** în vederea formării unei păreri proprii privind modul de întocmire şi emitere a documentelor;

d) **Eşantionarea,** în vederea formării unei păreri proprii cu privire la organizarea activităţii de achiziţii publice, fundamentarea programului anual de achiziţii, derularea licitaţiilor publice, efectuarea plăţilor şi obţinerea elementelor probante pentru extrapolarea rezultatelor la întreaga populaţie.

2.2 Instrumente de audit:

a) Chestionarele (C.L.C. - chestionar de luare la cunoştinţă, C.L.V. – chestionar listă de verificare, C.C.I. – chestionar de control intern);

b) Formularele constatărilor de audit public intern (F.I.A.P.- fişă de identificare şi analiză a problemelor, F.C.R.I.- formular de constatare şi raportare a iregularităţilor).

CAPITOLUL III CONSTATĂRI ŞI RECOMANDĂRI

Cu ocazia prezentei misiuni de audit public intern, în urma verificării documentelor şi materialelor puse la dispoziţie de către unitatea auditată, care îşi asumă responsabilitatea cu privire la conţinutul, legalitatea şi forma de prezentare a acestora, s-au constatat următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

3.1) obiectivul de audit „Organizarea activităţii de achiziţii publice"

CONSTATĂRI CU CARACTER NEGATIV

1) Nu a fost organizat controlul ierarhic în vederea organizării activităţii de achiziţii, nu au fost stabilite persoanele cu atribuţii de control ierarhic şi nu a fost înfiinţat registrul pentru evidenţa controalelor.

2) Persoanele cu funcţii de conducere, cu răspunderi în activitatea de achiziţii nu au înscrise în fişele posturilor atribuţii de control ierarhic.

3) Persoanele din cadrul compartimentului nu au participat la cursuri de pregătire organizate pe această activitate.

CAUZE

Nu au fost respectate prevederile Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/04.07.2005 care la articolul 2 prevede obligativitatea elaborării de proceduri formalizate pe fiecare activitate.

Neasigurarea prin fişa postului a responsabilităţilor, delegării competenţelor şi separării sarcinilor.

CONSECINŢE

Riscul atribuirii unor contracte de achiziţii publice unor societăţi care să nu îndeplinească în totalitate cerinţele legislaţiei în vigoare privind achiziţiile publice.

RECOMANDĂRI

1) Procurarea documentaţiei care reglementează activitatea privind achiziţiile publice, studierea, aprofundarea şi aplicarea acesteia.

2) Întocmirea de proceduri formalizate (scrise) privind organizarea activităţii de achiziţii publice.

3) Actualizarea fişelor posturilor pentru personalul angrenat în activitatea de achiziţii publice.

4) Precizarea în fişele posturilor a atribuţiilor privind exercitarea controlului ierarhic aferente persoanelor care execută această formă de control intern.

5) Analiza de către conducerea entităţii a modului de funcţionare a activităţilor privind achiziţiile publice.

3.2) Obiectivul de audit „Programul de achiziţii publice"

CONSTATĂRI CU CARACTER NEGATIV

Activitatea de achiziţii publice se desfăşoară pe baza unui Program anual de achiziţii publice, nefundamentat corespunzător, respectiv fără referatele de necesitate şi notele de fundamentare ale tuturor compartimentelor entităţii publice, pentru toate necesităţile de produse şi servicii ale acestora.

Scanned with OKEN Scanner

CAUZE

1) Nerespectarea prevederilor art. 2, alin. (1) din Normele de aplicare a OUG nr. 60/2001 privind achiziţiile publice aprobate prin HG nr. 461/2001.

2) Neasigurarea prin fişa postului a responsabilităţilor, delegării competenţelor şi separării sarcinilor.

3) Efectuarea fundamentării şi elaborării „Programului anual de achiziţii publice" de către persoane fără o pregătire corespunzătoare.

4) Inexistenta unor proceduri scrise şi formalizate.

CONSECINTE

1) Imposibilitatea oferirii unei imagini de ansamblu asupra volumului necesităţilor entităţii şi a gradului de prioritate al acestora, rezultând de aici neachiziţionarea unor bunuri şi servicii indispensabile desfăşurării activităţii curente în favoarea altora care nu erau strict necesare.

2) Crearea de stocuri supranormative şi imobilizare de fonduri financiare.

RECOMANDARI

1) Stabilirea unui responsabil cu elaborarea „Programului anual de achiziţii publice".

2) Existenţa listelor de verificare ataşate programului, care să cuprindă cu atribuţiile persoanelor implicate în elaborarea şi aprobarea acestuia.

3) Întocmirea procedurilor scrise şi formalizate privind fundamentarea şi elaborarea programelor de achiziţii publice şi actualizarea sistematică a acestora.

4) Completarea fişelor posturilor cu atribuţii clare, coroborate cu procedurile elaborate, privind conţinutul referatelor de necesitate, modul de încadrare în cadrul normativ şi sistemul de centralizare şi prioritizare al achiziţiilor solicitate.

5) Instituirea unui sistem de asigurare a pregătirii profesionale a salariaţilor implicaţi în munca de planificare.

3.3) Obiectivul de audit „Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de licitaţie deschisă"

CONSTATĂRI CU CARACTER NEGATIV

1) La solicitarea de clarificări din partea unui ofertant, răspunsul a fost transmis numai acestuia şi nu şi celorlalţi doi competitori. Răspunsul la clarificările solicitate de unul dintre ofertanţi ar fi trebuit transmis tuturor ofertanţilor, cu protejarea identităţii celui care le-a solicitat, conform prevederilor art. 38, alin. 4 din OUG nr. 60/2001 privind achiziţiile publice, cu modificările şi completările ulterioare.

2) Data precizată în anunţul de participare la licitaţie nu a coincis cu data deschiderii propriu-zise a ofertelor.

Scanned with OKEN Scanner

3) Ofertanții înscrişi la licitația de tehnică de calcul nu au depus garanția de participare.

4) La licitația organizată pentru „Instalarea structurilor şi părților de structuri metalice" comisiile de întocmire a documentației pentru elaborarea şi prezentarea ofertei au stabilit garanția de participare într-un cuantum de 0,2% din valoarea estimată a contractului de achiziție şi nu de 0,5% – 2,5% cât prevede legea.

5) Ofertanți descalificați incorect.

6) La licitația organizată pentru „Instalarea structurilor şi părților de structuri metalice" garanția de participare de 0,2% din valoarea estimată a contractului de achiziție a fost restituită în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării perioadei de valabilitate a ofertei şi nu în cel mult 3 zile cât prevede legea.

7) În dosarele achizițiilor 2, şi 7 nu există „Notele privind determinarea valorii estimative, fără TVA", a contractului de achiziție publică ;

8) În dosarul achiziției 4 nu există constituit DEPO, inclusiv clarificările solicitate şi răspunsurile aferente transmise de autoritatea contractantă;

9) În dosarul achiziției 8 nu există „Decizia de numire a comisiei de evaluare".

CAUZE

1) Inexistența unor proceduri specifice scrise şi formalizate referitoare la transmiterea răspunsurilor la solicitările de clarificări primite din partea unor ofertanți.

2) Efectuarea acestei activități de către persoane care nu au atribuții şi competențe stabilite prin fişa postului.

3) Neefectuarea controlului ierarhic privind corectitudinea elaborării DEPO.

4) Inexistenta unei proceduri scrise şi formalizate în ceea ce priveşte deschiderea şi calificarea ofertelor.

5) Efectuarea parțială a îndosarierii documentelor aferente desfăşurării procedurilor de atribuire a contractelor de achiziție.

6) Inexistența unui responsabil cu activitatea de îndosariere care să aibă atribuțiile stabilite prin fişa postului.

7) Inexistenta procedurii specifice privind dosarele achizițiilor publice.

CONSECINȚE

1) Posibilitatea respingerii unor oferte datorită neînțelegerii complete a cerințelor prevăzute în DEPO.

2) Încălcarea principiului "transparenței", respectiv punerea la dispoziția tuturor celor interesați a informațiilor referitoare la aplicarea procedurii pentru atribuirea contractului de achiziție publică.

Scanned with OKEN Scanner

3) Încălcarea principiului "tratamentului egal", respectiv aplicarea în mod nediscriminatoriu a criteriilor de selecţie şi a criteriilor pentru atribuirea contractului de achiziţie publică, astfel încât orice furnizor/executant/ prestator să aibă şanse egale de a i se atribui contractul respectiv.

4) Posibilitatea informării suplimentare a unor competitori în defavoarea altora.

5) Descalificarea incorectă a unui ofertant poate conduce la atribuirea contractului de achiziţie publică la un preţ mai mare.

6) Posibilitatea contestării şi anularii procedurii pentru atribuirea contractului de achiziţie publică.

7) Nerespectarea caracterului confidenţial al informaţiilor prezentate de către ofertanţi după prima etapă de verificare a îndeplinirii condiţiilor de calificare.

8) Apariţia riscului de a efectua verificări inutile, în contextul în care cei declaraţi calificaţi din punct de vedere al condiţiilor tehnice minimale, nu îndeplinesc condiţiile de eligibilitate impuse prin DEPO.

9) Dificultate în găsirea unor documente datorită dosarelor incomplete.

10) Posibilitatea pierderii/dispariţiei unor documente.

11) Imposibilitatea urmăririi respectării procedurilor de achiziţie publică, fapt care conduce la nerespectarea cadrului legal în domeniu, fără a putea constata şi/sau preveni asemenea situaţii.

RECOMANDĂRI

1) Întocmirea procedurii specifice, scrisă şi formalizată, referitoare la transmiterea răspunsurilor la solicitările de clarificări primite din partea unor ofertanţi.

2) Stabilirea prin procedură a unui responsabil cu transmiterea răspunsului la clarificările la DEPO solicitate de ofertanţi.

3) Coroborarea conţinutului procedurilor cu responsabilităţile stabilite prin fişele posturilor.

4) Efectuarea de instruiri profesionale în cadrul serviciului pentru însuşirea legislaţiei şi a cadrului procedural, cunoaşterea şi interpretarea corectă a acestora şi influenţarea evaluărilor anuale cu rezultatele obţinute.

5) Întocmirea procedurii specifice scrisă şi formalizată referitoare la deschiderea şi calificarea ofertelor.

6) Stabilirea unui responsabil cu elaborarea procedurilor şi actualizarea sistematică a acestora.

7) Coroborarea fişelor posturilor salariaţilor cu atribuţiile stabilite prin procedurile elaborate.

8) Asigurarea însuşirii cadrului normativ şi procedural de către salariaţii serviciului şi influenţarea evaluării anuale cu rezultatele activităţilor practice.

9) Elaborarea procedurii specifice scrise şi formalizate pentru întocmirea dosarelor achiziţiilor publice, care să cuprindă modul de constituire, de accesare, stocare şi utilizare a dosarelor arhivate.

Scanned with OKEN Scanner

10) Desemnarea unui salariat din cadrul Compartimentului Achiziţii Publice, prin completarea fişei postului, care va avea atribuţii şi competenţe pentru constituirea dosarelor achiziţiilor publice.

11) Coroborarea atribuţiilor stabilite prin proceduri cu cele din fişele posturilor.

12) Păstrarea la dosare numai a copiilor contractelor de achiziţie încheiate, cu specificarea *"conform cu originalul"*.

13) Reconstituirea dosarelor pentru achiziţiile efectuate şi completarea acestora cu documentele prevăzute de cadrul normativ şi procedural, pentru ultimii trei ani. Informarea echipei de auditori interni cu rezultatele acţiunii de reconstituire a dosarelor de achiziţii de către persoanele responsabile cu aceste activităţi.

CAPITOLUL IV CONCLUZII

În urma verificărilor efectuate auditorii interni consideră că deficienţele constatate în misiunea de audit public intern efectuată pot fi eliminate prin implementarea recomandărilor formulate care vor ajuta entitatea auditată prin întărirea mediului de control referitor la administrarea, gestionarea şi utilizarea fondurilor pentru achiziţii publice.

Auditorii interni asigură managerul instituţiei că, prin reorganizarea şi executarea eficace a controlului intern, identificarea oportună şi eliminarea disfuncţionalităţilor, separarea responsabilităţilor prin stabilirea unor proceduri scrise, se va realiza un management eficient, al cărui scop final este obţinerea unui nivel ridicat de calitate şi performanţă.

Aprecierea obiectivului misiunii de audit public intern „Achiziţii publice de produse şi servicii pe perioada auditată" la administraţia financiară a municipiului B este redată în următorul tabel:

Nr. crt.	**Obiective**	**Apreciere**		
		Funcţional	De îmbunătăţit	Critic
1.	Organizarea activităţii de achiziţii publice		X	
2.	Programul de achiziţii publice			X
3.	Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de licitaţie deschisă		X	
4.	Pregătirea, lansarea şi derularea procedurii de cerere de oferte		X	
5.	Căi de atac		X	
6.	Derularea contractului de achiziţie publică			X
7.	Plăţile şi cheltuielile efectuate aferente achiziţiilor publice		X	

Scanned with OKEN Scanner

Recomandările pentru care nu au fost stabilite termene de implementare şi persoanele responsabile au fost puse în practică de către unitatea auditată până la redactarea Raportului de audit public intern.

Prezentul proiect al Raportului de audit public intern a fost întocmit în 2 exemplare, cu următoarea destinaţie:

- exemplarul nr.1 se transmite spre analiză unităţii auditate, care are obligaţia de a-l înregistra;
- exemplarul nr.2 rămâne la compartimentul de audit intern care a efectuat misiunea.

Supervizor,
Stamate V

Auditor intern,
Marin G

8.3.2. Transmiterea proiectului de Raport de audit public intern

Proiectul de Raport de audit public intern se transmite entităţii auditate care în termen de maxim 15 zile de la primirea acestuia poate să formuleze punctele proprii de vedere referitoare la recomandările auditorilor interni.

Dacă în perioada menţionată mai sus trimit observaţii la proiectul de raport, auditorii interni analizează punctele de vedere ale structurii auditate şi în termen de 10 zile convoacă reuniunea de conciliere.

În situaţia în care entitatea auditată nu are observaţii sau nu transmite în 15 zile punctele sale de vedere, se consideră că structura auditată acceptă tacit proiectul de raport, inclusiv constatările şi recomandările formulate, iar reuniunea de conciliere nu se mai organizează.

Punctele de vedere ale structurii auditate se îndosariază la Dosarul permanent, secţiunea A.

8.3.3. Reuniunea de conciliere

Reuniunea de conciliere se organizează de către auditorii interni în termen de 10 zile de la primirea punctelor de vedere de la entitatea auditată. În cadrul reuniunii de conciliere se analizează constatările, recomandările şi concluziile formulate, iar rezultatele se consemnează în Minuta reuniunii de conciliere.

Reuniunea de conciliere are drept scop discutarea constatărilor şi recomandărilor formulate de auditorii interni în proiectul raportului de audit intern dar şi o eventuală acceptare/respingere a cestora în urma discuţiilor purtate cu structura auditată.

Minuta reuniunii de conciliere întocmită de către auditorii interni va fi îndosariată în Dosarul permanent, secţiunea B.

Scanned with OKEN Scanner

Întrucât Administrația financiară a municipiului A nu a transmis în termen de 15 zile de la primirea proiectului de raport punctele sale de vedere, reuniunea de conciliere nu s-a realizat.

8.3.4. Raportul de audit public intern

Raportul de audit public intern trebuie să includă modificările survenite ca urmare a discuțiilor din cadrul reuniunii de conciliere prezentate în minuta acestei reuniuni.

În cadrul întocmirii Raportului de audit intern, auditorii interni vor ține cont de următoarea procedură:

- constată că toate modificările aprobate la proiectul de raport sunt efectuate;
- finalizează raportul de audit public intern;
- constată dacă lista de difuzare a raportului este completă și corectă;
- semnează raportul pe fiecare pagină.

Supervizorul verifică activitățile efectuate de către auditorii interni și semnează pe ultima pagină raportul de audit public intern.

Întrucât nu a avut loc reuniune de conciliere, proiectul raportului a rămas definitiv și a devenit Raportul de audit public intern.

8.3.5. Difuzarea Raportului de audit public intern (Raport final)

Șeful compartimentului de audit public intern transmite Raportul de audit public intern împreună cu rezultatele concilierii și punctul de vedere al structurii auditate, conducătorului entității publice care a aprobat misiunea, pentru analiză și avizare. După avizare, Raportul de audit public intern va fi comunicat structurii auditate.

Raportul de audit public intern trebuie să fie însoțit de o sinteză a raportului.

Curtea de Conturi are acces la Raportul de audit public intern cu ocazia misiunilor de audit extern pe care le realizează la entitățile publice.

Auditorii interni transmit la organul ierarhic superior sau la UCAAPI o informare despre recomandările care nu au fost avizate de conducătorul entității publice, împreună cu o documentație de susținere. Raportul de audit public intern se îndosariază la Dosarul permanent, secțiunea A.

8.4. Urmărirea recomandărilor

Obiectivul acestei etape este asigurarea că recomandările menționate în Raportul de audit intern sunt aplicate întocmai, în termenele stabilite, în mod

Scanned with OKEN Scanner

eficace şi că, conducerea a evaluat riscul de neaplicare a acestor recomandări. Structura auditată trebuie să informeze compartimentul de audit intern asupra modului de implementare a recomandărilor.

Responsabilitatea structurii auditate în aplicarea recomandărilor constă în:

- ✓ elaborarea unui plan de acţiune, însoţit de un calendar privind îndeplinirea acestuia;
- ✓ stabilirea responsabililor pentru fiecare recomandare;
- ✓ punerea în practică a recomandărilor;
- ✓ comunicarea periodică a stadiului progresului acţiunilor;
- ✓ evaluarea rezultatelor obţinute.

Compartimentul de audit public intern verifică şi raportează la UCAAPI sau la organul ierarhic imediat superior, după caz, asupra progreselor înregistrate în implementarea recomandărilor. Compartimentul de audit public intern va comunica conducătorului entităţii publice stadiul implementării recomandărilor.

Urmărirea recomandărilor de către auditori este un proces prin care se constată caracterul adecvat, eficacitatea şi oportunitatea acţiunilor întreprinse de către conducerea entităţii auditate pe baza recomandărilor din Raportul de audit intern.

Auditorii interni îndosariază „Nota de informare cu privire la stadiul implementării recomandărilor" în Dosarul permanent, secţiunea B.

Procedura de urmărire a recomandărilor presupune întocmirea documentului „Fişa de urmărire a recomandărilor" pe baza planului de acţiune şi a calendarului de implementare a recomandărilor.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE URMĂRIRE A RECOMANDĂRILOR
la Raportul de audit public intern nr. __ din _____

Nr.	Recomandarea	Implementat	Parţial implementat	Neimplementat	Data implementării
1.	Procurarea documentaţiei care reglementează activitatea privind achiziţiile publice, studierea, aprofundarea şi aplicarea acesteia		X		31.08.2007
2.	Întocmirea de proceduri formalizate (scrise) privind modul de întocmire a documentaţiei şi derularea procesului de achiziţii publice			X	31.08.2007

Scanned with OKEN Scanner

3.	Actualizarea fişelor posturilor pentru personalul angrenat în activitatea de achiziţii publice			X	31.08.2007
4.	Precizarea în fişele posturilor a atribuţiilor privind exercitarea controlului ierarhic aferente persoanelor care execută această formă de control intern			X	31.08.2007
5.	Stabilirea unui responsabil cu elaborarea Programului de achiziţii publice			X	31.12.2007
6.	Ordinul de numire al comisiei de evaluare să aibă în anexă atribuţiile şi responsabilităţile fiecărei funcţii din comisie			X	15.05.2007
7.	Analiza de către conducerea entităţii a modului de funcţionare a activităţilor privind achiziţiile publice	X			Analiză semestrială
8.	Instruirea întregului personal angrenat în activitatea de achiziţii publice	X			15.05.2007
9.	Instruirea celor răspunzători de activitatea de restituire a sumelor necuvenite entităţii	X			15.05.2007
10.	Recuperarea sumei de 15.960 lei, plătită nelegal către SC „ALFA" SRL, de la aceasta, sau va fi imputată persoanelor vinovate			X	31.08.2007
11.	Prezentarea tuturor actelor adiţionale de achiziţii publice ce urmează a fi încheiate la viza de control financiar preventiv propriu şi la consilierul juridic	X			Permanent
12.	Desemnarea unei persoane care să răspundă de constituirea şi arhivarea dosarelor de achiziţie publică	X			15.05.2007
13.	Elaborarea procedurilor scrise privind înfiinţarea şi utilizarea registrului „Număr de ordine contracte" conform anexei nr. 6 din HG nr. 461/2001		X		30.05.2007
14.	Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de recepţie a bunurilor şi serviciilor			X	30.06.2007
15.	Efectuarea unui instructaj de specialitate cu persoanele implicate în activitatea de angajare, lichidare, ordonanţarea şi plata cheltuielilor.			X	30.06.2007

8.5. Supervizarea misiunii de audit public intern

Supervizarea reprezintă activitatea de îndrumare, consiliere, supraveghere şi verificare efectuată de către supervizor asupra activităţii echipei de audit: Ea se realizează pe tot parcursul derulării misiunii de audit intern prin semnarea documentelor întocmite.

Scanned with OKEN Scanner

Conducătorul compartimentului de audit intern sau persoana desemnată de către acesta este responsabil cu supervizarea misiunii de audit intern. În cazul în care şeful compartimentului de audit public intern este implicat în misiunea de audit, supervizarea este asigurată de un auditor intern desemnat de acesta.

Scopul acţiunii de supervizare este de a asigura că obiectivele misiunii de audit public intern au fost atinse în condiţii de calitate, astfel:

a) oferă instrucţiunile necesare (adecvate) derulării misiunii de audit;

b) verifică executarea corectă a programului misiunii de audit;

c) verifică existenţa elementelor probante;

d) verifică dacă redactarea raportului de audit public intern, atât cel intermediar cât şi cel final, este exactă, clară, concisă şi se efectuează în termenele fixate.

Supervizarea a fost realizată de auditor Stamate V.

LISTA DE SUPERVIZARE A DOCUMENTELOR

Nr. crt.	Lucrarea	Propunerea şefului structurii de audit/supervizorului misiunii, ca urmare a revizuirii documentului	Răspunsul auditorilor	Revizuirea răspunsurilor auditorilor de către supervizorului misiunii de audit
1.	Declaraţia de independenţă	Exista o incompatibilitate. Este propusă o altă persoană în echipa de audit	-	De acord
2.	Analiza riscurilor	La obiectivul II Publicarea anunţului de intenţie nu erau stabilite obiectele auditabile şi identificate riscurile	De acord	Au fost stabilite obiectele auditabile şi identificate riscurile
3.	Programul intervenţiei la faţa locului	Orele planificate în Programul de audit nu corespund cu cele din Programul intervenţiei la faţa locului	Cele două programe au fost reverificate şi există o corelaţie între ele	De acord
4.	Colectarea şi raportarea iregularităţilor	La întocmirea FIAP-ului nr. 1 recomandările formulate nu au la bază constatările stabilite de auditor	Au fost reformulate recomandările auditorului intern.	De acord
5.	Colectarea şi raportarea iregularităţilor	Nu toate constatările cuprinse în FIAP-uri au fost cuprinse în Formularul de Constatare şi Raportate a Iregularităţilor	Formularul de Constatare şi Raportare a Iregularităţilor a fost refăcut şi conţine toate constatările auditorilor	De acord

Scanned with OKEN Scanner

Şeful compartimentului de audit public intern trebuie să elaboreze „Programul de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii" prin respectarea normelor metodologice generale şi specifice a Codului etic al auditorului intern, a Standardelor internaţionale de audit intern şi a bunei practici internaţionale specifică auditorilor interni.

Programul de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii înseamnă o evaluare permanentă şi calitativă a misiunilor de audit intern. Evaluarea poate fi internă şi externă.

Evaluarea internă presupune supervizarea realizării misiunii de audit public intern prin efectuarea de către şeful compartimentului de audit intern de controale permanente, care vizează eficacitatea normelor de audit intern şi procedurile de asigurare a calităţii aplicabile misiunilor de audit intern. Evaluarea internă a auditorilor interni se realizează după fiecare misiune de audit public intern, prin întocmirea „Fişei de evaluare a misiunii de audit intern", care se îndosariază la Dosarul permanent, secţiunea D. Fişa de evaluare a misiunii de audit public intern este redată mai jos:

FIŞA DE EVALUARE A MISIUNII DE AUDIT INTERN

Misiunea de audit: Activitatea de achiziţii publice
Perioada auditată: 01.01.-31.10.2006
Perioada misiunii: 01.03-01.04.2007
Auditor evaluat: Marin G Luat la cunoştinţă:
Întocmit: Stamate V, supervizor
Data: 15.04.2007

Bugetul de timp efectiv: 260	**Bugetul de timp planificat: 260**					
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**Observaţii**
În etapa de pregătire a misiunii, auditorul a identificat riscurile şi controalele prevăzute pentru procesele legate de obiectivele de audit şi a estimat corespunzător riscurile activităţii				X		
Programele de audit au fost elaborate în vederea îndeplinirii obiectivelor misiunii în cadrul bugetului de timp alocat			X			
Obiectivul auditului, scopul, procedurile şi bugetul au fost reanalizate în mod constant pentru a asigura o eficientă folosire a resurselor de audit				X		
A existat o bună comunicare între auditor şi auditat şi între auditor şi conducerea structurii de audit intern;				X		
Au fost luate în considerare perspectivele şi nevoile auditaţilor în procesul de audit					X	

Scanned with OKEN Scanner

Au fost atinse obiectivele de audit într-o manieră eficientă şi la timp				X		
Auditaţii au avut posibilitatea să revadă constatările şi recomandările când au fost identificate problemele				X		
Normele de audit intern, au fost respectate					X	
Constatările de audit demonstrează analize profunde şi concluzii, respectiv sunt formulate recomandări practice pentru probleme identificate				X		
Comunicările scrise au fost clare, concise, obiective şi corecte				X		
Există probe de audit care să susţină concluziile auditorului					X	
Procedurile de audit utilizate au avut ca rezultat dovezi suficiente, competente, relevante şi folositoare				X		
Documentele au fost completate în mod corespunzător şi în conformitate cu normele de audit intern					X	
Bugetul de timp a fost respectat					X	
Nivel de productivitate personală al auditorului intern.				X		

Evaluarea misiunii de audit intern mai poate fi realizată şi de conducerea structurii auditate căreia i se înaintează un chestionar de evaluare prin care i se solicită să prezinte o apreciere asupra desfăşurării misiunii de audit şi a modului de implicare al auditorilor interni pe parcursul misiunii.

Evaluarea misiunii de audit intern de către structura auditată este formalizată prin „Fişa de evaluare a misiunii de audit intern" întocmită de către structura auditată. Şi acest document se arhivează la Dosarul permanent, secţiunea D, supervizarea.

Misiunea de audit: Activitatea de achiziţii publice

Perioada auditată: 01.01.2004 - 31.10.2006

Perioada misiunii: 01.03.2007 - 01.04.2007

Auditor evaluat: Stamate V / Marin G Luat la cunoştinţă:

Întocmit: Popa T, şef compartiment achiziţii

Data: 15.04.2007

Scanned with OKEN Scanner

FIŞA DE EVALUARE A MISIUNII DE AUDIT INTERN DE CĂTRE STRUCTURA AUDITATĂ

Nr. crt.	Obiectiv auditat	Note					Obs.
		1	2	3	4	5	
1.	Obiectivele de audit au fost comunicate clar la începutul misiunii					X	
2.	Au fost furnizate suficiente informaţii privind misiunea de efectuat				X		
3.	Misiunea a contribuit la obţinerea de rezultate sau la îmbunătăţirea unora deja existente					X	
4.	Misiunea a beneficiat de direcţii clare şi precise privind modul de desfăşurare				X		
5.	Obiectivele de audit stabilite au fost în concordanta cu activităţile desfăşurate				X		
6.	Constatările au fost prezentate într-o maniera logică, structurată, dinamică şi interesantă				X		
7.	S-a răspuns în toate cazurile la întrebările legate de misiunea de audit, iar răspunsurile au condus la obţinerea de concluzii relevante				X		
8.	Misiunea a fost desfăşurată adecvat, intervenţia la fata locului a privit doar obiectivele stabilite şi comunicate				X		
9.	A existat un feed-back pe tot parcursul misiunii, iar acesta a fost util în găsirea de soluţii la probleme				X		
10.	Cum evaluaţi misiunea de audit				X		
11.	Consideraţi că obiectivele de audit stabilite au privit activităţile cu riscuri majore?				X		
12.	În desfăşurarea misiunii de audit au fost prezentate constatările şi recomandările când au fost identificate probleme				X		
13.	A existat o buna comunicare între auditor şi auditat				X		
14.	Auditorii au avut un comportament adecvat şi profesional					X	
15.	Ce v-a plăcut cel mai mult pe timpul misiunii de audit? Descrieţi cel puţin 3 aspecte care v-au plăcut cel mai mult. Răspuns: Cel mai mult mi-a plăcut conduita auditorilor interni, claritatea recomandărilor şi discuţiile purtate cu cei auditaţi.						
16.	Ce v-a plăcut cel mai puţin pe timpul misiunii de audit? Descrieţi cel puţin 3 aspecte care v-au plăcut cel mai puţin. Răspuns: Puteau exista mai multe întâlniri cu auditorii interni clarificându-se astfel şi alte probleme..						

Scanned with OKEN Scanner

17.	Ce obiective de audit consideraţi că nu au fost atinse în totalitate din cele comunicate? Răspuns: Nu sunt comentarii.						
18.	Ce obiective de audit consideraţi că ar fi necesar a fi cuprinse în programul viitor de audit? Răspuns: Calitatea procedurilor privind achiziţiile publice elaborate în urma recomandărilor.						
19.	Alte comentarii Răspuns: Ar fi oportun să cunoaştem opinia auditorilor interni faţă de viitoarele proceduri privind achiziţiile publice, înainte de aprobarea acestora.						

Tabelele de mai sus vor fi completate ţinând cont de următorul sistem de punctaj:

- 1 pentru nesatisfăcător;
- 2 pentru slab;
- 3 pentru satisfăcător;
- 4 pentru bine;
- 5 pentru foarte bine.

Pentru orice notare sub 3 se vor solicita explicaţii scrise.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IX

STUDIU DE CAZ
MISIUNE DE AUDIT PUBLIC INTERN PRIVIND ÎNREGISTRAREA, EVIDENȚA ȘI INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

9.1. Pregătirea misiunii de audit public intern

9.1.1. Inițierea auditului

Inițierea auditului presupune întocmirea ordinului de serviciu, completarea declarației de independență a auditorilor interni și notificarea trimisă structurii auditate referitoare la declanșarea misiunii de audit public intern.

DGFP X

Compartimentul de audit public intern

ORDINUL DE SERVICIU

În baza Legii 672/2002 privind auditul public intern, a Normelor metodologice generale aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003, a normelor proprii aprobate prin OMFP nr. 234/2004 și cu Planul de audit intern pentru anul 2007, la Instituția publică A, în perioada 02.05.2007 – 16.05.2007 se va efectua o misiune de audit intern „Înregistrarea, evidența și inventarierea patrimoniului".

Obiectivele misiunii de audit intern sunt:

1) Înregistrarea și evidența bunurilor;
2) Derularea inventarierii anuale a bunurilor de activ și pasiv;
3) Valorificarea rezultatelor inventarierii;
4) Completarea registrului – inventar.

Scanned with OKEN Scanner

Menţionăm că se va face un audit de regularitate. Perioada supusă evaluării este: 01.01.2005 - 31.12.2006. Echipa de audit public este formată din următorii auditori: Oprea V. şi Barbu C.

Şef compartiment audit public intern,

Simion E

DGFP X
Compartimentul de audit public intern

DECLARAŢIA DE INDEPENDENŢĂ

Misiunea de audit public intern: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Incompatibilităţi în legătură cu structura auditată	Da	Nu
Aţi avut/aveţi vreo relaţie oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze măsura în care puteţi să vă interesaţi, să descoperiţi sau să constataţi slăbiciuni de audit în orice fel?		X
Aveţi idei preconcepute faţă de persoane, grupuri, organizaţii sau obiective care ar putea să vă influenţeze în misiunea de audit?		X
Aţi avut/aveţi funcţii sau aţi fost/sunteţi implicat(ă) în ultimii 3 ani într-un alt mod în activitatea entităţii/structurii ce va fi auditată?		X
Aveţi responsabilităţi în derularea programelor şi proiectelor finanţate integral sau parţial de Uniunea Europeană?		X
Aţi fost implicat în elaborarea şi implementarea sistemelor de control ale entităţii/structurii ce urmează a fi auditată?		X
Sunteţi soţ/soţie, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul entităţii/structurii ce va fi auditată sau cu membrii organului de conducere colectivă?		X
Aveţi vreo legătură politică, socială care ar rezulta dintr-o fostă angajare sau primirea de redevenţe de la vreun grup anume, sau organizaţie sau nivel guvernamental?		X
Aţi aprobat înainte facturi, ordine de plată, şi alte instrumente de plată pentru entitatea/structura ce va fi auditată?		X
Aţi ţinut anterior contabilitatea la entitatea/structura ce va fi auditată?		X
Aveţi vreun interes direct sau unul de fond financiar indirect la entitatea/ structura ce va fi auditată?		X
Dacă în timpul misiunii de audit, apare orice incompatibilitate personală, externă sau organizaţională care ar putea să vă afecteze abilitatea dvs. de a lucra şi a face rapoartele de audit imparţiale, notificaţi şeful Compartimentului de audit public intern de urgenţă?		X

Auditor intern,

Oprea V

Scanned with OKEN Scanner

În continuare se completează de către conducătorul structurii de audit intern

1. Incompatibilităţi personale

Nu există.

2. Pot fi negociate/ diminuate incompatibilităţile? Dacă da, explicaţi cum anume

Nu este cazul.

01.05.2007

Şef compartiment audit public intern,
Simion E.

DGFP X
Compartimentul de audit public intern

DECLARAŢIA DE INDEPENDENŢĂ

Misiunea de audit public intern:
Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Incompatibilităţi în legătură cu structura auditată	Da	Nu
Aţi avut/aveţi vreo relaţie oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze măsura în care puteţi să vă interesaţi, să descoperiţi sau să constataţi slăbiciuni de audit în orice fel?		X
Aveţi idei preconcepute faţă de persoane, grupuri, organizaţii sau obiective care ar putea să vă influenţeze în misiunea de audit?		X
Aţi avut/aveţi funcţii sau aţi fost/sunteţi implicat(ă) în ultimii 3 ani într-un alt mod în activitatea entităţii/structurii ce va fi auditată?		X
Aveţi responsabilităţi în derularea programelor şi proiectelor finanţate integral sau parţial de Uniunea Europeană?		X
Aţi fost implicat în elaborarea şi implementarea sistemelor de control ale entităţii/structurii ce urmează a fi auditată?		X
Sunteţi soţ/soţie, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul entităţii/structurii ce va fi auditată sau cu membrii organului de conducere colectivă?		X
Aveţi vreo legătură politică, socială care ar rezulta dintr-o fostă angajare sau primirea de redevenţe de la vreun grup anume, sau organizaţie sau nivel guvernamental?		X
Aţi aprobat înainte facturi, ordine de plată, şi alte instrumente de plată pentru entitatea/structura ce va fi auditată?		X
Aţi ţinut anterior contabilitatea la entitatea/structura ce va fi auditată?		X

Scanned with OKEN Scanner

Aveţi vreun interes direct sau unul de fond financiar indirect la entitatea/ structura ce va fi auditată?		X
Dacă în timpul misiunii de audit, apare orice incompatibilitate personală, externă sau organizaţională care ar putea să vă afecteze abilitatea dvs. de a lucra şi a face rapoartele de audit imparţiale, notificaţi şeful Compartimentului de audit public intern de urgenţă?		X

Auditor intern,

Barbu C

În continuare se completează de către conducătorul structurii de audit intern

1. Incompatibilităţi personale

Nu există.

2. Pot fi negociate/ diminuate incompatibilităţile? Dacă da, explicaţi cum anume

Nu este cazul.

01.05.2007 Şef compartiment audit public intern,

Simion E.

DGFP X

Compartimentul de audit public intern

NOTIFICARE PRIVIND DECLANŢAREA MISIUNII DE AUDIT INTERN

Către: Instituţia publică A

În conformitate cu planul anual de audit intern, urmează ca în perioada 02.05.2007-16.05.2007 să efectuăm o misiune de audit intern cu tema „Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului". Auditul va examina responsabilităţile asumate de către compartimentul logistic în cazul înregistrării, evidenţei şi inventarierii patrimoniului şi va determina dacă acesta îşi îndeplineşte obligaţiile în mod eficient şi efectiv. Perioada supusă auditării este 01.01.2005 – 31.12.2006.

Vă vom contacta pentru a stabili de comun acord şedinţa de deschidere în vederea discutării problemelor specifice misiunii de audit cuprinzând:

- prezentarea auditorilor interni;

Scanned with OKEN Scanner

- prezentarea principalelor obiective ale misiunii de audit public intern;
- programul intervenţiei la faţa locului;
- domeniul misiunii de audit public intern.

Pentru o mai bună înţelegere a activităţii dumneavoastră, vă rugăm să ne puneţi la dispoziţie în termen de 10 zile de la primirea prezentei adrese, următoarea documentaţie:

- ✓ legile şi reglementările specifice entităţii dumneavoastră;
- ✓ regulamentele de organizare şi funcţionare pe care le aplicaţi;
- ✓ fişele posturilor existente;
- ✓ toate procedurile scrise care descriu sarcinile ce trebuie realizate pe linia înregistrării, evidenţei şi inventarierii patrimoniului;
- ✓ situaţiile financiare aferente anilor 2005 - 2006;
- ✓ registrul jurnal şi fişele de cont sintetice şi analitice;
- ✓ decizia conducătorului entităţii privind numirea comisiilor de inventariere;
- ✓ registrul inventar, listele de inventariere şi procesele verbale privind rezultatele inventarierii;
- ✓ contractele de garanţie ale gestionarilor;
- ✓ rapoarte, note, dosare anterioare care se referă la această temă.

Dacă intervin întrebări privind misiunea de audit intern, puteţi să-l contactaţi pe d-nul Oprea V. auditor, responsabil cu realizarea misiunii de audit sau pe conducătorul compartimentului de audit intern.

Conducătorul compartimentului de audit intern,
Simion E.

9.1.2. Colectarea şi prelucrarea informaţiilor

Colectarea informaţiilor reprezintă faza de procurare a informaţiilor în vederea efectuării analizei de risc şi pentru identificarea informaţiilor necesare, fiabile, pertinente şi utile pentru a atinge obiectivele misiunii de audit intern.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

COLECTAREA INFORMAŢIILOR

Misiunea de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului
Perioada auditată: 01.01.2005 – 31.12.2006
Întocmit: Barbu C
Avizat: Oprea V

Scanned with OKEN Scanner

Colectarea informaţiilor			
Serviciul administrativ şi financiar-contabilitate	Da	Nu	Observaţii
Identificarea legilor şi regulamentelor aplicabile structurii auditate	X		
Obţinerea organigramei instituţiei	X		
Obţinerea regulamentului de organizare şi funcţionare	X		
Obţinerea fişelor posturilor	X		
Obţinerea procedurilor scrise		X	Nu există proceduri scrise
Obţinerea deciziei conducătorului entităţii de numire a comisiilor de inventariere	X		
Obţinerea registrului inventar, a listelor de inventariere şi a proceselor verbale de inventariere	X		
Obţinerea registrului-jurnal şi a fişelor de cont sintetice şi analitice	X		
Obţinerea contractelor de garanţie ale gestionarilor	X		
Obţinerea exemplarului de Raport de audit intern anterior		X	Anterior nu au fost executate misiuni de audit public intern

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CHESTIONAR DE LUARE LA CUNOŞTINŢĂ

Misiunea de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului
Perioada auditată: 01.01.2005 – 31.12.2006
Întocmit: Barbu C
Avizat: Oprea V

Nr. crt.	Enunţul întrebării	Răspuns
1.	Care este actul de înfiinţare al entităţii publice ?	
2.	Unde se află situată unitatea? (adresă, telefon, fax, e-mail, site web)	B-dul Unirii nr. 10
3.	Entitatea publică are elaborat „Regulament de organizare şi funcţionare" (ROF)? Precizaţi nr. şi data ordinului de aprobare.	Da
4.	Care este calitatea entităţii publică în procesul execuţiei bugetare?	Ordonator terţiar de credite

Scanned with OKEN Scanner

5.	Care este obiectul principal de activitate al entităţii?	
6.	Care sunt atribuţiile sistemului auditat (extras din ROF)?	Anexa 1
7.	Sunt diferenţe între atribuţiile din ROF şi cele realizate efectiv? Care sunt acestea?	Nu
8.	Sunt întocmite fişe ale posturilor pentru toate funcţiile aferente sistemului auditat?	Da
9.	Cine asigură asistenţa juridică a entitate publică?	Consilier juridic Cocor S
10.	Există stabilit la nivelul entitate publică un grafic (circuit) informaţional al documentelor?	Da
11.	Care sunt riscurile semnificative identificate de unitate în atingerea obiectivelor?	Derularea activităţii de inventariere a elementelor de activ şi pasiv
12.	Au fost sesizate, până acum, neregularităţi/ disfuncţionalităţi la nivelul sistemului auditat? Dacă da, cum a fost gestionată rezolvarea lor?	Anterior entitatea nu a fost auditată
13. Da	Pentru urmărirea realizării eficace a obiectivelor sistemului auditat a fost organizat şi se exercită controlul intern?	
14.	Cum este dotarea cu spaţii de lucru, mobilier şi tehnică necesară a sistemului auditat?	Corespunzător
15.	Spaţiile destinate depozitării bunurilor sunt corespunzătoare?	Da
16.	Entitatea publică are completate toate registrele cerute de Legea contabilităţii nr. 82/1991?	Da
17.	Cum sunt, raportat la numărul acestora, operaţiunile efectuate în cadrul sistemului auditat (pentru fiecare atribuţie din ROF): - operaţiuni numeroase - operaţiuni mai puţin numeroase - operaţiuni puţin numeroase	X
18.	Care este impactul financiar al operaţiunilor efectuate în cadrul sistemului auditat în cazul producerii riscului asociat (pentru fiecare atribuţie din ROF);	
	- mare	
	- mediu	X
	- minim	
19.	Care sunt constatările verificărilor anterioare efectuate de alte structuri (interne şi/sau externe) în perioada supusă auditului, cu privire la sistemul auditat?	Entitatea nu a fost verificată
20.	Cum este fluctuaţia personalului în cadrul sistemului auditat? (mare/medie/mică)	Medie

Scanned with OKEN Scanner

9.1.3. Analiza riscurilor

Chestionarul de control intern (CCI) se elaborează prin intervievarea şefului administrativ dar şi pe baza observării fizice şi a analizei efectuate cu ocazia colectării documentelor.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CHESTIONARUL DE CONTROL INTERN

Misiunea de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului
Perioada auditată: 01.01.2005 – 31.12.2006
Întocmit: Barbu C
Avizat: Oprea V

Nr. crt.	Enunţul întrebării	DA	NU	Observaţii
1.	Există proceduri scrise (formalizate) privind înregistrarea, evidenţa bunurilor?		X	
2.	Cunoaşteţi normele procedurale privind recepţionarea, depozitarea, gestionarea, darea în consum şi scoaterea din uz a bunurilor, în limita competenţelor pe care le aveţi?	X		
3.	Responsabilitatea pentru procurarea şi recepţionarea activelor este delegată?	X		
4.	Există documente justificative privind intrarea şi ieşirea în/din evidenţă a activelor?	X		
5.	Există registru de evidenţă a activelor?	X		
6.	Au fost alocate integral resurse pentru procurarea de bunuri materiale?	X		
7.	Activele preluate în gestiunea instituţiei sunt codificate corect?	X		
8.	Activele sunt marcate fizic la data recepţionării?	X		
9.	Activele recepţionate se înregistrează corect, în evidenţa tehnico - operativă şi contabilă?	X		
10.	Sunt delegate şi/sau delimitate atribuţiile privind recepţionarea, evidenţa, administrarea şi gestionarea activelor?	X		
11.	Sunt respectate normele privind inventarierea activelor?	X		
12.	Amortizarea activelor se înregistrează corect?	X		
13.	Pentru scoaterea din uz a activelor există avizările conform normelor legale? Este respectată procedura?	X		
14.	Scoaterea din uz a activelor este formalizată şi înregistrată?	X		

Scanned with OKEN Scanner

15.	Sunt efectuate verificări privind scoaterea din uz a activelor?	X		
16.	Sunt prezentate periodic rapoarte privind starea activelor?	X		
17.	A fost constituită o comisie centrală pentru coordonarea activității de inventariere?		X	
18.	Conducătorul entității a emis decizia de numire a comisiilor de inventariere?	X		
19.	A fost efectuat instructajul personalului care participă la inventariere?	X		
20.	Au fost luate și respectate măsuri organizatorice de comisii pentru buna derulare a inventarierii?	X		
21.	Este competent personalul implicat în activitatea de inventariere?	X		

Stabilirea factorilor de analiză a riscurilor a ponderilor și a nivelurilor de apreciere a riscurilor se realizează ținând cont de 3 factori: aprecierea controlului intern, aprecierea cantitativă (impactul financiar) și aprecierea calitativă (vulnerabilitatea sistemului).

DGFP a județului X
Compartimentul de audit public intern

STABILIREA FACTORILOR DE ANALIZĂ A RISCURILOR ȘI A PONDERILOR ACESTORA

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidența și inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit de: Barbu C

Avizat de: Oprea V

Factori de risc (F_i)	**Ponderea factorilor de risc (P_i)**	**Nivelul de apreciere al riscului (N_i)**		
		N_1	**N_2**	**N_3**
Aprecierea controlului intern F1	**P1 – 50%**	Există proceduri și se aplică	Există proceduri, sunt cunoscute, dar nu se aplică	Nu există proceduri
Aprecierea cantitativă F2	**P2 – 30%**	Impact financiar scăzut	Impact financiar mediu	Impact financiar ridicat
Aprecierea calitativă F3	**P3 – 20%**	Vulnerabilitate mică	Vulnerabilitate medie	Vulnerabilitate mare

Scanned with OKEN Scanner

Lista centralizatoare a obiectelor auditabile[50] reprezintă primul document care se elaborează în cadrul procedurii **Analiza riscurilor** ţi cuprinde, pentru acest studiu de caz, 29 de obiecte auditąbile, structurate pe 4 obiective.

Identificarea riscurilor este al doilea document care se elaborează în cadrul procedurii **Analiza riscurilor** şi presupune asocierea riscurilor semnificative la operaţiile stabilite în **Lista centralizatoare a obiectelor auditabile**. De regulă, se asociază unul sau mai multe riscuri teoretice, determinate de auditorii interni din documentele colectate sau din riscurile practice reieşite din propria experienţă. În situaţia în care la operaţiile auditabile se ataşează mai multe riscuri analiza acestora se va putea realiza pentru fiecare risc în parte sau pe total obiect auditabil.

Stabilirea nivelului riscului şi a punctajului total al riscului se face de către auditorii interni în baza documentelor aflate în posesia lor până la acel moment dar şi pe baza experienţei personale a auditorilor interni în domeniu.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

STABILIREA NIVELULUI ŞI PUNCTAJULUI TOTAL AL RISCULUI

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit de: Barbu C

Avizat de: Oprea V

Obiective/Obiecte auditabile	Riscuri identificate	P1 50% N1	P2 30% N2	P3 20% N3	Punctaj total
I) **Înregistrarea şi evidenţa tuturor bunurilor**					
1. Existenţa procedurilor scrise	Inexistenţa procedurilor scrise	3	2	2	2,5
2. Întocmirea recepţiilor	Lipsuri în gestiune ca urmare a neefectuării recepţiilor	2	2	2	2,0
3. Înregistrarea în contabilitate a bunurilor primite	Bunuri neînregistrate în contabilitate	2	2	3	2,20
4. Separarea sarcinilor privind recepţionarea, gestionarea şi înregistrarea în contabilitate	Inexistenţa controalelor interne	3	2	2	2,5

[50] Lista centralizatoare a obiectelor auditabile nu este prezentată, însă acestea se regăsesc în documentul stabilirea nivelului şi punctajului total al riscurilor

Scanned with OKEN Scanner

5. Înregistrarea în fişele de gestiune a bunurilor primite	Necunoaşterea stocului la nivelul gestiunii	2	2	2	2,0
6. Întocmirea bonurilor de consum	Bunuri livrate fără justificare	1	2	3	1,7
7. Aprobarea şi formalizarea bonurilor de consum	Neaprobarea şi nejustificarea consumurilor	2	2	2	2,0
8. Eliberarea în consum a bunurilor	Eliberări de bunuri fără documente justificative	2	2	2	2,0
9. Operarea în fişele de magazie	Neconducerea la nivelul gestiunii a evidenţei scriptice	1	2	3	1,7
10. Operarea în contabilitate a consumurilor	Consumuri sau cheltuieli neoperate în contabilitate	2	1	2	1,7
11. Completarea fişelor de gestiune	Completarea fişelor de gestiune cu erori	1	2	1	1,3
II) Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv					
12. Existenţa procedurilor scrise	Inexistenţa procedurilor scrise	3	2	2	2,5
13. Stabilirea comisiei de inventariere	În decizie nu sunt menţionate componenţa, responsabilul, gestiunea supusă inventarierii modul de derulare şi termenele de început şi finalizare	2	3	1	2,1
14. Eventuale incompatibilităţi ale comisiilor de inventariere	În comisie sunt numiţi membri care: - au pregătire specifică inadecvată; - sunt gestionari la gestiunea supusă inventarierii; - sunt contabili care ţin evidenţa gestiunii supuse inventarierii	3	1	2	2,2
15. Stabilirea responsabilităţilor în efectuarea inventarierii	Derularea necorespunzătoare a inventarierii din cauza necunoaşterii responsabilităţilor	3	3	2	2,8
16. Luarea declaraţiilor de inventariere	Nu s-au întocmit, datat şi semnat declaraţiile scrise ale gestionarilor care să cuprindă: - gestionează bunuri şi în alte locuri de depozitare; - are în gestiune bunuri aparţinând terţilor; - are cunoştinţă de plusuri sau lipsuri în gestiune;	2	2	2	2,0

Scanned with OKEN Scanner

	- are bunuri nerecepţionate; - a primit sau eliberat bunuri fără documente legale; - are documente de predare-primire pe care nu le-a operat în evidenţa gestiunii sau nu le-a predat la contabilitate				
17. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieşire	Necunoaşterea declarării şi înregistrării tuturor documentelor la timp şi cronologic	1	2	3	1,7
18. Inventarierea bunurilor	Nu s-a prevăzut inventarierea şi următoarelor elemente de patrimoniu: - bunuri aparţinând terţilor; - disponibilităţile băneşti, cecuri, scrisori de garanţie; - disponibilităţi aflate în conturi la bănci (Trezorerie); - mărci poştale, timbre fiscale	2	3	3	2,5
19. Întocmirea ţi completarea listelor de inventariere	Necuprinderea în liste a tuturor bunurilor inventariate	2	2	3	2,2
20. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	Includerea unor active sau stocuri care nu aparţin entităţii	2	2	2	2,0
21. Semnarea şi datarea listelor de inventariere	Membrii comisiei şi gestionarul nu au semnat pe fiecare filă a listei şi nu a fost menţionată data	2	1	2	1,7
III) Valorificarea rezultatelor inventarierii					
22. Definitivarea stocului faptic	Erori în stabilirea stocului faptic	2	3	2	2,3
23. Definitivarea stocului scriptic	Neînregistrarea tuturor intrărilor sau ieşirilor de bunuri	2	2	3	2,2
24. Stabilirea rezultatelor inventarierii	Efectuarea incorectă a eventualelor compensări cantitative sau valorice	2	2	2	2,0
25. Întocmirea procesului verbal de valorificare a inventarierii	Completarea necorespunzătoare a procesului-verbal de efectuare a inventarierii	2	2	2	2,0
26. Stabilirea ţi definitivarea plusurilor sau minusurilor	Erori în stabilirea răspunderii pentru minusuri în gestiune; Lipsurile din gestiune nu au fost înregistrate în contabili-	2	3	3	2,5

Scanned with OKEN Scanner

	tate la valoarea de înlocuire; Plusurile din gestiune nu au fost înregistrate la valoarea justă				
27. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	Rezultatele inventarierii (plusuri, minusuri, debite) nu au fost înregistrate în evidenţa contabilă şi tehnic-operativă în termen de 3 zile de la data aprobării procesului verbal de către conducătorul entităţii	2	1	2	1,7
IV) Completarea registrului inventar					
28. Întocmirea registrului inventar cu datele inventarierii	Necompletarea registrului – inventar cu rezultatele inventarierii	2	2	2	2,0
29. Concordanţa dintre inventar şi datele menţionate în registrul - inventar	Datele din registrul - inventar nu corespund cu cele din procesul verbal de inventariere şi cu datele din contabilitate; Datele din bilanţul contabil anual nu sunt în corespondenţă cu situaţia reală a elementelor de activ şi pasiv stabilite prin inventariere (corespondenţa dintre datele din Registrul jurnal, balanţa de verificare, bilanţul contabil şi situaţiile anexă)	2	2	3	2,2

Auditorii interni au împărţit riscurile pe 3 categorii:

- riscuri mici situate în intervalul 1,0 -1,5;
- riscuri medii situate în intervalul 1,6 –1,9;
- riscuri mari situate în intervalul 2,0 – 3,0.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CLASAREA OPERAŢIILOR PE BAZA ANALIZEI RISCURILOR

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Scanned with OKEN Scanner

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006
Întocmit de: Barbu C
Avizat de: Oprea V

Obiective/Obiecte auditabile	Riscuri identificate	Clasare	Obs.
I) Înregistrarea şi evidenţa tuturor bunurilor			
1. Existenţa procedurilor scrise 2. Întocmirea recepţiilor	Inexistenţa procedurilor scrise Lipsuri în gestiune ca urmare a neefectuării recepţiilor	Mare Mare	
3. Înregistrarea în contabilitate a bunurilor primite	Bunuri neînregistrate în contabilitate	Mare	
4. Separarea sarcinilor privind recepţionarea, gestionarea şi înregistrarea în contabilitate	Inexistenţa controalelor interne	Mare	
5. Înregistrarea în fişele de gestiune a bunurilor primite	Necunoaşterea stocului la nivelul gestiunii	Mediu	
6. Întocmirea bonurilor de consum	Bunuri livrate fără justificare	Mic	
7. Aprobarea şi formalizarea bonurilor de consum	Neaprobarea şi nejustificarea consumurilor	Mediu	
8. Eliberarea în consum a bunurilor	Eliberări de bunuri fără documente justificative	Mediu	
9. Operarea în fişele de magazie	Neconducerea la nivelul gestiunii a evidenţei scriptice	Mediu	
10. Operarea în contabilitate a consumurilor	Consumuri sau cheltuieli neoperate în contabilitate	Mediu	
11. Completarea fişelor de gestiune	Completarea fişelor de gestiune cu erori	Mic	
II) Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv			
12. Existenţa procedurilor scrise	Inexistenţa procedurilor scrise	Mare	
13. Stabilirea comisiei de inventariere	În decizie nu sunt menţionate componenţa, responsabilul, gestiunea supusă inventarierii modul de derulare şi termenele de început şi finalizare	Mare	
14. Eventuale incompatibilităţi ale comisiilor de inventariere	În comisie sunt numiţi membri care: - au pregătire specifică inadecvată; - sunt gestionari la gestiunea supusă inventarierii; - sunt contabili care ţin evidenţa gestiunii supuse inventarierii	Mare	

Scanned with OKEN Scanner

15. Stabilirea responsabilităţilor în efectuarea inventarierii	Derularea necorespunzătoare a inventarierii din cauza necunoaşterii responsabilităţilor	Mare	
16. Luarea declaraţiilor de inventariere	Nu s-au întocmit, datat şi semnat declaraţiile scrise ale gestionarilor care să cuprindă: - gestionează bunuri şi în alte locuri de depozitare; - are în gestiune bunuri aparţinând terţilor; - are cunoştinţă de plusuri sau lipsuri în gestiune; - are bunuri nerecepţionate; - a primit sau eliberat bunuri fără documente legale; - are documente de predare-primire pe care nu le-a operat în evidenţa gestiunii sau nu le-a predat la contabilitate	Mediu	
17. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieşire	Necunoaşterea declarării şi înregistrării tuturor documentelor la timp şi cronologic	Mediu	
18. Inventarierea bunurilor	Nu s-a prevăzut inventarierea şi următoarelor elemente de patrimoniu: - bunuri aparţinând terţilor; - disponibilităţile băneşti, cecuri, scrisori de garanţie, alte valori în casierie; - disponibilităţi aflate în conturi la bănci (Trezorerie); - mărci poştale, timbre fiscale	Mare	
19. Întocmirea şi completarea listelor de inventariere	Necuprinderea în liste a tuturor bunurilor inventariate	Mare	
20. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	Includerea unor active sau stocuri care nu aparţin entităţii	Mediu	
21. Semnarea şi datarea listelor de inventariere	Membrii comisiei şi gestionarul nu au semnat pe fiecare filă a listei de inventariere şi nu a fost menţionată data	Mediu	
III) Valorificarea rezultatelor inventarierii			
22. Definitivarea stocului faptic	Erori în stabilirea stocului faptic	Mare	
23. Definitivarea stocului scriptic	Neînregistrarea tuturor intrărilor sau ieşirilor de bunuri	Mare	

Scanned with OKEN Scanner

24. Stabilirea rezultatelor inventarierii	Efectuarea incorectă a eventualelor compensări cantitative sau valorice	Mediu	
25. Întocmirea procesului verbal de valorificare a inventarierii	Completarea necorespunzătoare a procesului-verbal de efectuare a inventarierii	Mare	
26. Stabilirea şi definitivarea plusurilor sau minusurilor	Erori în stabilirea răspunderii pentru minusuri în gestiune; Lipsurile din gestiune nu au fost înregistrate în contabilitate la valoarea de înlocuire; Plusurile din gestiune nu au fost înregistrate la valoarea justă	Mare	
27. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	Rezultatele inventarierii (plusuri, minusuri, debite) nu au fost înregistrate în evidenţa contabilă şi tehnic-operativă în termen de 3 zile de la data aprobării procesului verbal de către conducătorul entităţii	Mediu	
IV) Completarea registrului inventar			
28. Întocmirea registrului inventar cu datele inventarierii	Necompletarea registrului – inventar cu rezultatele inventarierii	Mediu	
29. Concordanţa dintre inventar şi datele menţionate în registrul - inventar	Datele din registrul - inventar nu corespund cu cele din procesul verbal de inventariere şi cu datele din contabilitate; Datele din bilanţul contabil anual nu sunt în corespondenţă cu situaţia reală a elementelor de activ şi pasiv stabilite prin inventariere (corespondenţa dintre datele din Registrul jurnal, balanţa de verificare, bilanţul contabil şi situaţiile anexă)	Mare	

Riscurile mici nu vor mai fi avute în vedere în continuarea misiunii de audit (obiectele 6 şi 11), iar riscurile medii şi mari vor fi ierarhizate în documentul „Tabelul puncte tari şi puncte slabe" dar şi în „Lista centralizatoare a documentelor auditabile".

Tabelul puncte tari şi puncte slabe conţine atât punctul de vedere al auditorului public intern cu privire la nivelul impactului riscului asupra activităţii auditate, cât şi gradul de încredere al aceluiaşi auditor în funcţionarea controlului intern, care va conduce la minimizarea riscului, atunci când gradul de încredere este mare, sau la maximizarea apariţiei riscului atunci când gradul de încredere este mic.

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TABELUL PUNCTE TARI ŞI PUNCTE SLABE

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Obiective/Obiecte auditabile	Riscuri identificate	Punct Tare/ Slab	Consecinţele funcţionării controlului intern	Gradul de încredere în controlul intern
I) Înregistrarea şi evidenţa tuturor bunurilor				
1. Existenţa procedurilor scrise	Inexistenţa procedurilor scrise	S		Scăzut
2. Întocmirea recepţiilor	Lipsuri în gestiune ca urmare a neefectuării recepţiilor	S		Scăzut
3. Înregistrarea în contabilitate a bunurilor primite	Bunuri neînregistrate în contabilitate	S		Scăzut
4. Separarea sarcinilor privind recepţionarea, gestionarea şi înregistrarea în contabilitate	Inexistenţa controalelor interne	S		Scăzut
5. Înregistrarea în fişele de gestiune a bunurilor primite	Necunoaşterea stocului la nivelul gestiunii	S		Scăzut
6. Aprobarea şi formalizarea bonurilor de consum	Neaprobarea şi nejustificarea consumurilor	S		Scăzut
7. Eliberarea în consum a bunurilor	Eliberări de bunuri fără documente justificative	S		Scăzut
8. Operarea în fişele de magazie	Neconducerea la nivelul gestiunii a evidenţei scriptice	T	Punctajele lunare pot descoperi diferenţele	Ridicat
9. Operarea în contabilitate a consumurilor	Consumuri sau cheltuieli neoperate în contabilitate	S		Scăzut
II) Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv				
10. Existenţa procedurilor scrise	Inexistenţa procedurilor scrise	S		Scăzut

Scanned with OKEN Scanner

11. Stabilirea comisiei de inventariere	Decizie nu cuprinde componenţa, responsabilul, gestiunea supusă inventarierii, modul de derulare şi termenele de început şi finalizare	S		Scăzut
12. Eventuale incompatibilităţi ale comisiilor de inventariere	În comisie sunt numiţi membri care: - au pregătire specifică inadecvată; - sunt gestionari la gestiunea supusă inventarierii; - sunt contabili care ţin evidenţa gestiunii supuse inventarierii	S		Scăzut
13. Stabilirea responsabilităţilor în efectuarea inventarierii	Derularea necorespunzătoare a inventarierii din cauza necunoaşterii responsabilităţilor	S		Scăzut
14. Luarea declaraţiilor de inventariere	Nu s-au întocmit, datat şi semnat declaraţiile scrise ale gestionarilor care să cuprindă: - gestionează bunuri şi în alte locuri de depozitare; - are în gestiune bunuri aparţinând terţilor; - are cunoştinţă de plusuri sau lipsuri în gestiune; - are bunuri nerecepţionate; - a primit sau eliberat bunuri fără documente legale; - are documente de predare-primire pe care nu le-a operat în evidenţa gestiunii sau nu le-a predat la contabilitate	S		Scăzut
15. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieşire	Necunoaşterea declarării şi înregistrării tuturor documentelor la timp şi cronologic	S		Scăzut
16. Inventarierea bunurilor	Nu s-a prevăzut inventarierea şi următoarelor elemente de patrimoniu: - bunuri aparţinând terţilor; - disponibilităţile băneşti, cecuri, scrisori de garanţie, alte valori în casierie; - disponibilităţi aflate în conturi la bănci (Trezorerie); - mărci poştale, timbre fiscale	S		Scăzut
17. Întocmirea şi completarea listelor de inventariere	Necuprinderea în liste a tuturor bunurilor inventariate	S		Scăzut

Scanned with OKEN Scanner

18. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	Includerea unor active sau stocuri care nu aparţin entităţii	S		Scăzut
19. Semnarea şi datarea listelor de inventariere	Membrii comisiei şi gestionarul nu au semnat pe fiecare filă a listei şi nu a fost menţionată data	S		Scăzut
III) Valorificarea rezultatelor inventarierii				
20. Definitivarea stocului faptic	Erori în stabilirea stocului faptic	S		Scăzut
21. Definitivarea stocului scriptic	Neînregistrarea tuturor intrărilor sau ieşirilor de bunuri	S		Scăzut
22. Stabilirea rezultatelor inventarierii	Efectuarea incorectă a eventualelor compensări cantitative sau valorice	S		Scăzut
23. Întocmirea procesului verbal de valorificare a inventarierii	Completarea necorespunzătoare a procesului-verbal de efectuare a inventarierii	S		Scăzut
24. Stabilirea şi definitivarea plusurilor sau minusurilor	Erori în stabilirea răspunderii pentru minusuri în gestiune; Lipsurile din gestiune nu au fost înregistrate în contabilitate la valoarea de înlocuire; Plusurile din gestiune nu au fost înregistrate la valoarea justă	S		Scăzut
25. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	Rezultatele inventarierii (plusuri, minusuri, debite) nu au fost înregistrate în evidenţa contabilă şi tehnic-operativă în termen de 3 zile de la data aprobării procesului verbal de către conducătorul entităţii	S		Scăzut
IV) Completarea registrului inventar				
26. Întocmirea re-gistrului in ventar cu datele inventarierii	Necompletarea registrului – inventar cu rezultatele inventarierii	S		Scăzut
27. Concordanţa dintre listele de inventar şi datele menţionate în registrul inventar	Datele din registrul - inventar nu corespund cu cele din procesul verbal de inventariere şi cu datele din contabilitate; Datele din bilanţul contabil anual nu sunt în corespondenţă cu situaţia reală a elementelor de activ şi pasiv stabilite prin inventariere (corespondenţa dintre datele din Registrul jurnal, balanţa de verificare, bilanţul contabil şi situaţiile anexă)	S		Scăzut

Scanned with OKEN Scanner

* Ca urmare a analizării modului de funcţionare a sistemelor de control intern au fost identificate 1 obiect auditabil şi 1 risc asociat, el fiind evaluat ca punct tare şi în consecinţă va fi eliminat din auditare.

Tematica în detaliu a operaţiunilor auditabile se realizează prin selectarea obiectivelor auditabile care au fost evaluate ca fiind puncte slabe şi care vor fi avute în vedere de auditorii interni. Acest document va fi semnat de şeful compartimentului de audit public intern şi va fi adus la cunoştinţă în cadrul şedinţei de deschidere celor auditaţi.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TEMATICA ÎN DETALIU A OPERAŢIILOR AUDITABILE

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Obiective	Obiecte auditabile	Obs.
I) Înregistrarea şi evidenţa tuturor bunurilor	1. Existenţa procedurilor scrise	
	2. Întocmirea recepţiilor	
	3. Înregistrarea în contabilitate a bunurilor primite	
	4. Separarea sarcinilor privind recepţionarea, gestionarea şi înregistrarea în contabilitate	
	5. Înregistrarea în fişele de gestiune a bunurilor primite	
	6. Aprobarea şi formalizarea bonurilor de consum	
	7. Eliberarea în consum a bunurilor	
	8. Operarea în contabilitate a consumurilor	
II) Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv	9. Existenţa procedurilor scrise	
	10. Stabilirea comisiei de inventariere	
	11. Eventuale incompatibilităţi ale comisiilor de inventariere	
	12. Stabilirea responsabilităţilor în efectuarea inventarierii	
	13. Luarea declaraţiilor de inventariere	

Scanned with OKEN Scanner

	14. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieşire	
	15. Inventarierea bunurilor	
	16. Întocmirea şi completarea listelor de inventariere	
	17. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	
	18. Semnarea şi datarea listelor de inventariere	
III) Valorificarea rezultatelor inventarierii	19. Definitivarea stocului faptic	
	20. Definitivarea stocului scriptic	
	21. Stabilirea rezultatelor inventarierii	
	22. Întocmirea procesului verbal de valorificare a rezultatelor inventarierii	
	23. Stabilirea şi definitivarea plusurilor sau minusurilor	
	24. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	
IV) Completarea registrului inventar	25. Întocmirea registrului inventar cu datele inventarierii	
	26. Concordanţa dintre listele de inventariere şi datele menţionate în registrul inventar	

9.1.4. Programul de audit public intern

Programul de audit public intern se elaborează pe baza obiectivelor misiunii de audit public intern şi a analizei riscurilor. Programul de audit public intern cuprinde pe fiecare obiectiv din tematica detaliată acţiunile necesare atingerii obiectivului auditat, repartizarea acestora pe fiecare auditor intern, numărul de ore planificate şi locul de desfăşurare a acţiunii.

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

PROGRAMUL DE AUDIT PUBLIC INTERN

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Scanned with OKEN Scanner

Obiectivele auditului	Activităţi	Durata (h)	Persoanele implicate (Auditori)	Locul desfăşurării
Total general		**160**		
I. Pregătirea misiunii de audit		**45**		
	1.Tipărirea şi procesarea ordinului de serviciu	2	Simion E	SAI
	2.Tipărirea şi procesarea declaraţiilor de independenţă	2	Oprea V Barbu C	SAI
	3. Pregătirea şi transmiterea notificării privind declanşarea misiunii de audit public intern către părţile interesate	3	Oprea V Simion E	SAI
	4. Colectarea şi prelucrarea informaţiilor	10	Oprea V Barbu C	SAI
	5. Întocmirea listei centralizatoare a obiectelor auditabile	5	Oprea V Barbu C	SAI
	6. Elaborarea tabelului puncte tari şi puncte slabe	6	Oprea V Barbu C	SAI
	7. Întocmirea programului de audit	5	Oprea V Barbu C	SAI
	8. Întocmirea programului preliminar al intervenţiei la faţa locului	4	Oprea V Barbu C	SAI
	9. Planificarea şi organizarea şedinţei de deschidere cu cei implicaţi în misiunea de audit	5	Oprea V Barbu C Simion E	Auditat
	10. Redactarea minutei şedinţei de deschidere. Obţinerea numelor persoanelor de contact.	3	Oprea V Barbu C Simion E	Auditat
II. Intervenţia la faţa locului.		**78**		
I) Înregistrarea şi evidenţa bunurilor	**Total**	25		
	1.1. Efectuarea testărilor	10	Oprea V	Auditat
	1.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment	2	Oprea V	Auditat
	1.3. Elaborarea FIAP-urilor	5	Oprea V	Auditat
	1.4. Colectarea dovezilor	5	Oprea V	Auditat
	1.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru	3	Oprea V	Auditat

Scanned with OKEN Scanner

II) Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv	**Total**	25		
	2.1. Efectuarea testărilor	10	Barbu C	Auditat
	2.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment	2	Barbu C	Auditat
	2.3. Elaborarea FIAP-urilor	5	Barbu C	Auditat
	2.4. Colectarea dovezilor	5	Barbu C	Auditat
	2.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului şi al formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru	3	Barbu C	Auditat
III) Valorificarea rezultatelor inventarierii	**Total**	14		
	3.1. Efectuarea testărilor	4	Barbu C	Auditat
	3.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment	2	Barbu C	Auditat
	3.3. Elaborarea FIAP-urilor	4	Barbu C	Auditat
	3.4. Colectarea dovezilor	2	Barbu C	Auditat
	3.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului, formei şi întocmirea notei centralilizatoare a documentelor de lucru	2	Barbu C	Auditat
IV) Completarea registrului inventar	**Total**	14		
	4.1. Efectuarea testărilor	2	Oprea V	Auditat
	4.2. Discutarea constatărilor cu şeful de compartiment	2	Oprea V	Auditat
	4.3. Elaborarea FIAP-urilor	4	Oprea V	Auditat
	4.4. Colectarea dovezilor	4	Oprea V	Auditat
	4.5. Revizuirea documentelor de lucru din punct de vedere al conţinutului, formei şi întocmirea notei centralizatoare a documentelor de lucru	2	Oprea V	Auditat
III. Raportul de audit public intern		**34**		
	11. Redactarea proiectului de raport de audit intern	10	Oprea V Barbu C	SAI
	12. Revizuirea raportului	4	Oprea V Barbu C	SAI
	13. Obţinerea proiectului de raport de audit intern	4	Simion E	SAI
	14. Transmiterea proiectului de raport de audit public intern la auditat	6	Oprea V Barbu C	SAI

Scanned with OKEN Scanner

	15. Planificarea şi organizarea reuniunii de conciliere, dacă este cazul	5	Oprea V Barbu C	Auditat
	16. Includerea în raportul de audit intern a aspectelor reţinute din punctul de vedere al auditatului	2	Oprea V Barbu C	SAI
	17. Finalizarea raportului de audit	2	Oprea V Barbu C	SAI
	18. Transmiterea recomandărilor	1	Oprea V	SAI
IV. Urmărirea recomandărilor				
	Urmărirea recomandărilor	3	Oprea V	

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

PROGRAMUL INTERVENŢEI LA FAŢA LOCULUI

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Obiective	Tipul verificării	Locul testării	Durata testării (H)	Auditori
TOTAL 68				
I) Înregistrarea şi evidenţa bunurilor	Analiza procedurilor de lucru; Observarea fizică a completării documentelor; Teste, interviuri; Verificarea fişelor de gestiune; Compararea înregistrărilor cu evidenţa contabilă; Compararea semnăturilor de pe bonuri cu cele autorizate	Auditat	25	Oprea V
II) Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv	Examinarea deciziei de numire a comisiei de inventariere; Analiza responsabilităţilor stabilite membrilor comisiei; Verificarea existenţei declaraţiilor de inventar; Sondaje faptice pe teren; Vizualizarea listelor de inventar şi compararea semnăturilor; Verificarea existenţei semnăturii şi a datei listelor de inventar	Auditat	25	Barbu C

Scanned with OKEN Scanner

III) **Valorificarea rezultatelor inventarierii**	Verificarea modului de stabilire a stocului scriptic; Verificarea modului de stabilire a plusurilor sau minusurilor; Verificarea procesului verbal de valorificare a inventarierii; Verificarea înregistrării în contabilitate a rezultatelor inventarierii	Auditat	14	Oprea V
IV) Completarea registrului inventar	Observarea şi examinarea registrului inventar; Compararea datelor din listele de inventariere, cu cele din registrul inventar şi cele din situaţiile financiare anuale	Auditat	14	Barbu C

9.1.5. Şedinţa de deschidere

Şedinţa de deschidere se derulează la entitatea auditată cu participarea auditorilor publici interni şi a personalului structurii auditate.

Şedinţa de deschidere se concretizează prin încheierea **Minutei şedinţei de deschidere,** pe care o prezentăm mai jos:

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

MINUTA ŞEDINŢEI DE DESCHIDERE

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Numele şi prenumele	Funcţia	Serviciul	Nr. telefon	Semnătura
Simion E.	Auditor	SAI		
Oprea V.	Auditor	SAI		
Barbu C.	Auditor	SAI		
Marcu G.	Contabil şef			
Voinea E.	Şef serviciu administrativ	Serviciul administrativ		
Mara D.	Inspector	Serviciul administrativ		
Filip S.	Şef compartiment financiar - contabilitate	Serviciul financiar - contabilitate		

Scanned with OKEN Scanner

Stenograma şedinţei de deschidere a cuprins următoarele aspecte:

a) au fost prezentaţi auditorii interni care vor efectua misiunea de audit public intern;
b) prezentarea activităţilor care urmează să fie auditate;
c) prezentarea Programului misiunii de audit public intern;
d) prezentarea Programului intervenţiei la faţa locului;
e) stabilirea persoanelor pe care auditorii interni le pot contacta în vederea colectării informaţiilor, efectuării de teste, luării de interviuri;
f) stabilirea calendarului întâlnirilor dintre auditorii interni şi cei auditaţi;
g) convenirea unor aspecte procedurale, respectiv eventualitatea unor şedinţe intermediare, informarea sistematică asupra constatărilor;
h) stabilirea condiţiilor materiale necesare astfel încât auditorii interni să-şi poată realiza în condiţii optime misiunea de audit (spaţii de lucru, tehnică de calcul);
i) stabilirea modalităţilor de redactare a Raportului de audit public intern.

Din partea structurii auditate Din partea auditorilor interni

9.2. Intervenţia la faţa locului

Intervenţia la faţa locului constă în colectarea documentelor, analiza şi evaluarea acestora şi cuprinde următoarele proceduri:

1) colectarea dovezilor;
2) constatarea şi raportarea iregularităţilor;
3) revizuirea documentelor de lucru;
4) şedinţa de închidere.

9.2.1 Colectarea dovezilor

Scopul acestei proceduri îl reprezintă efectuarea testărilor stabilite prin programul de audit aprobat şi obţinerea de probe, dovezi suficiente şi relevante pentru formularea constatărilor, concluziilor şi recomandărilor.

Colectarea dovezilor se face pornind de la „Programul intervenţiei la faţa locului" unde au fost planificate şi elaborate listele de verificare şi testările care vor fi efectuate. Pe baza acestor testări şi având în vedere rezultatele obţinute se va trece la întocmirea „Fişelor de identificare şi analiză a problemelor" (FIAP-uri) şi a „Formularelor de constatare şi raportare a iregularităţilor" (FCRI).

Auditorii interni vor avea în atenţie şi Tabloul de prezentare a circuitului auditului (pista de audit) care oferă informaţii utile în colectarea dovezilor.

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TABLOUL DE PREZENTARE A CIRCUITULUI AUDITULUI

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Activitatea de auditat	Cine are atribuţii	Cine este responsabil	Documentul justificativ şi/sau documentul final
Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv	Preşedintele comisiei de inventariere	Contabilul şef	Lista de inventariere-varianta simplificată (cod 14-3-12/b)
	Preşedintele comisiei de inventariere	Contabilul şef	Lista de inventariere varianta cu diferenţe (cod 14-3-12)
	Contabilul şef	Şeful entităţii	Decizia şefului entităţii prin care au fost numite comisiile de inventariere
	Contabilul şef	Şeful entităţii	Decizia şefului entităţii prin care au fost înlocuiţi unii membri ai comisiilor de inventariere
	Contabilul şef şi şef serviciu administrativ	Şeful entităţii	Procesul-verbal de instruire a comisiilor de inventariere
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Situaţia analitică referitoare la clădirile şi terenurile administrate de unitate
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă activelor (bune) aflate în depozite
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată aferentă activelor (bune) întocmită pe locuri de folosinţă
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată aferentă activelor depreciate, deteriorate, inutilizabile, fără mişcare sau greu vandabile

Scanned with OKEN Scanner

	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta cu diferenţe aferentă activelor la care s-au constatat plusuri, lipsuri sau deprecieri la inventariere
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă obiectelor de inventar (bune) aflate în depozitele gestiunii
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă obiectelor de inventar (bune) întocmită pe locuri de folosinţă
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă obiectelor de inventar depreciate, deteriorate, inutilizabile, fără mişcare sau greu vandabile
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă obiectelor de inventar la care s-au constatat plusuri, lipsuri sau deprecieri la inventariere
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă materialelor (bune) aflate în depozitele gestiunii
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată aferentă materialelor depreciate, deteriorate, inutilizabile, fără mişcare sau greu vandabile
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta cu diferenţe aferentă materialelor la care s-au constatat plusuri, lipsuri sau deprecieri la inventariere
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere cuprinzând comenzile în curs, abandonate sau sistate
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Situaţia analitică distinctă cuprinzând creanţele şi obligaţiile incerte sau în litigiu
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Situaţie desfăşurătoare cuprinzând bunurile materiale aflate în curs de prelucrare, transformare, reparare
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă bunurilor specifice bibliotecilor aflate în bibliotecă

Scanned with OKEN Scanner

	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta simplificată (cod 14-3-12/b) aferentă bunurilor specifice bibliotecilor depreciate, deteriorate, inutilizabile
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere - varianta cu diferenţe (cod 14-3-12) aferentă bunurilor specifice bibliotecilor la care s-au constatat plusuri, lipsuri sau deprecieri la inventariere
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Lista de inventariere cuprinzând bunurile materiale aparţinând altor unităţi aflate în custodie la unitatea auditată
	Contabilul şef	Şeful entităţii	Lista de inventariere aferentă bunurilor materiale aparţinând entităţii auditate aflate în custodie la alte unităţi
	Contabilul şef	Şeful entităţii	Actul de custodie
	Persoana care are răspunderea gestionării valorilor materiale în cauză	Contabilul şef	Fişa de magazie (cod 14-3-8) aferentă activelor aflate în păstrare în depozitele entităţii
	Persoana care are răspunderea gestionării valorilor materiale în cauză	Contabilul şef	Fişa de magazie (cod 14-3-8) aferentă obiectelor de inventar aflate în depozitele entităţii
	Persoana care are răspunderea gestionării valorilor materiale în cauză	Contabilul şef	Fişa de magazie (cod 14-3-8) aferentă materialelor aflate în depozitele entităţii
	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Extrasul de cont din ultima zi bancară (cod 14 – 6 – 3)
	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Fişa contului sintetic 411 „Clienţi”
	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Fişa contului sintetic 401 „Furnizori”

Scanned with OKEN Scanner

	Contabilul şef	Şeful entităţii	Adresă emisă de unitatea auditată prin care s-a solicitat confirmarea debitelor (cod 14 – 6 – 3)
	Casierul entităţii	Contabil şef	Registrul de casă-în lei
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Notă explicativă luată persoanei care are răspunderea gestionării valorilor materiale sau băneşti, referitoare la lipsurile, plusurile, deprecierile, expirarea termenelor de prescripţie a creanţelor sau din alte cauze
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Declaraţia scrisă a persoanei care gestionează valori materiale sau băneşti
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Procesul-verbal de sigilare a depozitelor gestiunii
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Procesul-verbal de desigilare a depozitelor gestiunii
Valorificarea rezultatelor inventarierii	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Registrul-inventar (cod 14 – 1 – 2)
	Comisia de inventariere	Şeful entităţii	Procesul-verbal de inventariere
	Comisia de cercetare administrativă	Şeful entităţii	Procesul-verbal de cercetare administrativă
	Comisia de inventariere	Şeful entităţii	Lista cu sorturile de valori materiale care întrunesc condiţiile de compensare datorită riscului de confuzie
	Comisia de inventariere	Preşedintele comisiei de inventariere	Baza de calcul privind modul de compensare între plusurile şi lipsurile constatate la inventariere
	Comisia de inventariere	Şeful entităţii	Actul justificativ şi baza de calcul pentru bunurile materiale la care s-au acceptat scăzăminte
	Comisia de cercetare administrativă	Preşedintele comisiei de cercetare administrativă	Baza de calcul privind stabilirea valorii de înlocuire a lipsurilor imputabile

Scanned with OKEN Scanner

	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Registrul numerelor de inventar pentru active
	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Fişa mijlocului fix
	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Fişa de cont pentru operaţiuni diverse aferentă activelor
	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Fişa de cont pentru operaţiuni diverse aferentă obiectelor de inventar
	Persoana desemnată de compartimentul financiar-contabil	Contabilul şef	Fişa de cont pentru operaţiuni diverse aferentă materialelor

Întocmit,
Barbu C

Aprobat,
Oprea V

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern
CHESTIONARUL - LISTĂ DE VERIFICARE NR. 1

OBIECTIVUL ÎNREGISTRAREA ŞI EVIDENŢA BUNURILOR

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Nr. crt.	ACTIVITATEA DE AUDIT	DA	NU	OBS.
1.	**Înregistrarea şi evidenţa bunurilor**			
1.1	Examinarea procedurilor scrise privind gestionarea patrimoniului care constă în:			
	- aprobarea procedurii de către persoanele competente		X	

Scanned with OKEN Scanner

	- precizarea modalităţii de gestionare a patrimoniului	X		Test 1 Notă de relaţii Observare fizică
	- precizarea persoanelor care au drept de control	X		
	- precizarea elementelor ce asigură securitatea bunurilor materiale din patrimoniu	X		
	- existenţa componentei de actualizare a procedurii		X	
	- atribuirea responsabilităţilor privind gestionarea patrimoniului		X	
	- asigurarea transpunerii prelucrărilor într-un sistem informatizat	X		
	- modalitatea arhivării documentelor de evidenţă a administrării şi gestionării patrimoniului.	X		
1.2	Compararea atribuţiilor din proceduri şi din ROF cu fişele posturilor	X		Notă de relaţii Observare fizică
1.3	Examinarea cunoaşterii procedurilor de către persoanele cu responsabilităţi în gestionarea patrimoniului	X		Notă de relaţii Observare fizică
1.4	Aprecierea calităţii procedurii de către responsabilii acesteia:			Notă de relaţii Observare fizică
	- consideră procedura corespunzătoare?	X		
	- constată disfuncţionalităţi în timpul aplicării?	X		
	- există propuneri de perfecţionare a procedurii?		X	
1.5	Analiza listei persoanelor nominalizate care au acces la documentaţia privind evidenţa patrimoniului.	X		Analiza fişelor posturilor
1.6.	Analiza sistemului de securitate al bazei de date şi a documentelor întocmite		X	Notă de relaţii Observare fizică
1.7	Verificarea existenţei procedurilor scrise pentru completarea documentelor de evidenţă a patrimoniului.		X	Notă de relaţii Observare fizică
1.8	Verificarea corectitudinii înregistrării efectuate în documentele de evidenţă a materialelor, a obiectelor de inventar şi a activelor			Test 1 (eşantion) Observare fizică
	- documentele de evidenţă a materialelor	X		
	- documentele de evidenţă a obiectelor de inventar în magazie	X		
	- documentele de evidenţă a obiectelor de inventar în folosinţă	X		
	- documentele de evidenţă a activelor în depozit	X		
	- documentele de evidenţă a activelor pe locuri de folosinţă		X	

Scanned with OKEN Scanner

1.9	Punerea de acord a datelor înscrise în documentele de evidenţă cu cele din documentele justificative		X	Test 1 (eşantion)
1.10	Verificarea certificării şi aprobării documentelor de evidenţă.	X		Examinarea documentelor
1.11	Operarea în fişele de consum a bunurilor materiale	X		Test 1 (eşantion)
1.12	Analiza modalităţii de depozitare a bunurilor materiale.		X	Observare fizică

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

INTERVIU nr. 1
privind verificarea existenţei procedurilor scrise adresat d-nei Voinea E., şef serviciu administrativ

Nr. crt.	Întrebări	DA	NU	Obs.
1.	Aţi semnat fişa postului?	X		
2.	Există proceduri scrise (formalizate) privind înregistrarea şi evidenţa bunurilor materiale?	X		Conform Legii contabilităţii
3.	Dacă există proceduri scrise vă rugăm să le prezentaţi.		X	
4.	Procedurile scrise au fost actualizate în cazul în care activitatea de achiziţii a fost reorganizată?		X	
5.	Procedurile scrise prevăd separarea sarcinilor?		X	
6.	Cunoaşteţi procedurile de lucru?		-	
7.	Controlul ierarhic asigură derularea corespunzătoare a înregistrării şi evidenţei bunurilor?		X	
8.	Procedurile scrise privind înregistrarea şi evidenţa bunurilor au fost aduse la cunoştinţă personalului?		X	
9.	Aţi participat la cursuri de pregătire profesională privind activitatea de înregistrare şi evidenţă a bunurilor?		X	
10.	Sunteţi mulţumit de condiţiile de la locul de muncă?	X		
11.	În fişele posturilor sunt prevăzute atribuţii privind evidenţa şi înregistrarea bunurilor?	X		
12.	Persoanele cu responsabilităţi în gestionarea patrimoniului au fost examinate la încadrare sau la finele perioadei?	X		O dată pe an
13.	Sistemului de securitate al bazei de date şi a documentelor întocmite este eficient?	X		
14.	Mai aveţi ceva de adăugat?		X	

Auditor,
Oprea V

Economist,
Voinea E.

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TEST NR. 1
Obiectivul I ÎNREGISTRAREA ŞI EVIDENŢA BUNURILOR

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

OBIECTUL TESTULUI

Înregistrarea şi evidenţa bunurilor

OBIECTIVELE TESTULUI

a) examinarea procedurilor scrise privind gestionarea patrimoniului;
b) verificarea corectitudinii înregistrării efectuate în documentele de evidenţă a materialelor, a obiectelor de inventar şi a activelor;
c) concordanţă între datele înscrise în documentele de evidenţă şi cele din documentele justificative;
d) operarea în fişele de consum a bunurilor materiale.

DESCRIEREA TESTULUI

Pentru efectuarea testului s-au analizat documentele justificative (facturi, note de recepţie, avize de expediere, bonuri de consum, procese verbale de recepţie) aferente perioadei auditate, adică 01.01.2005 – 31.12.2006.

Populaţia este reprezentată din totalul documentele justificative grupate pe cele 22 de luni reprezentând perioada 01.01.2005 – 31.12.2006).

Eşantionul a fost constituit într-un procent de 20% din totalul populaţiei pe baza foii de lucru nr. 1.

Testarea a constat în verificarea documentelor justificative în baza cărora s-au operat înregistrarea şi evidenţa bunurilor. Testarea a avut în vedere următoarele aspecte:

- examinarea procedurilor scrise privind gestionarea patrimoniului;
- verificarea corectitudinii înregistrării efectuate în documentele de evidenţă a materialelor, a obiectelor de inventar şi a activelor;
- concordanţă între datele înscrise în documentele de evidenţă şi cele din documentele justificative;
- operarea în fişele de consum a bunurilor materiale.

Scanned with OKEN Scanner

CONSTATĂRI

1) La nivelul instituţiei nu există proceduri scrise în conformitate cu normele legale ce guvernează această activitate (OMFP nr. 946/2005), privind desfăşurarea operaţiunilor de recepţie, administrare şi gestionare a activelor, a obiectelor de inventar şi a materialelor
2) Evidenţa contabilă nu asigură o evidenţiere clară pentru separarea distinctă între ceea ce înseamnă active corporale, active necorporale şi obiecte de inventar.
3) Activele corporale nu se pot identifica datorită inexistenţei inscripţionării acestora cu numere de inventar.
4) Evidenţa obiectelor de inventar destinate dotării birourilor şi altor încăperi sau locuri funcţionale, spre folosinţă, nu s-a ţinut cu ajutorul documentului „Fişa de evidenţă a stocurilor şi a obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă" (cod 14-3-9/a).
5) Nu există o evidenţă tehnico–operativă pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune.
6) Mijloacele fixe nu se ţin pe locurile de folosinţă pe baza formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor", cod 14-1-2/a care serveşte atât la ţinerea evidenţei pe locuri de folosinţă cât şi la efectuarea inventarierii.

CONCLUZIE

În baza acestui test s-a întocmit FIAP nr. 1

FOAIE DE LUCRU NR. 1

Testarea se va realiza pe un eşantion care a fost stabilit astfel:

a) documentul analizat: Înregistrarea şi evidenţa bunurilor
b) populaţia totală este reprezentată de documentele justificative aferente înregistrării şi evidenţei bunurilor, formată din 22 de luni;
c) eşantionul va fi de 20%, respectiv 22 x 20% = 4 luni;
d) pasul de selecţie va fi 22: 4 = 5;
e) eşantionul se va constitui pornind de la luna ianuarie 2005 la care se vor adăuga lunile selectate cu pasul stabilit, respectiv: iunie 2005, noiembrie 2005, aprilie 2006, septembrie 2006;
f) eşantionul constituit va fi verificat în totalitate.

Auditor intern,

Oprea V

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a județului X
Compartimentul de audit public intern

LISTA DE CONTROL NR. 1
Privind înregistrarea și evidența bunurilor

Nr. crt.	Elemente testate	01. 2005	06. 2005	11. 2005	04. 2006	09. 2006
1.	Examinarea procedurilor scrise privind gestionarea patrimoniului	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP
2.	Verificarea corectitudinii înregistrării efectuate în documentele de evidență a materialelor, a obiectelor de inventar și a activelor	FIAP	-	FIAP	-	FIAP
3.	Concordanță între datele înscrise în documentele de evidență și cele din documentele justificative	FIAP	-	-	-	-
4.	Operarea în fișele de consum a bunurilor materiale	-	FIAP	-	FIAP	-

Auditor intern,
Oprea V

DGFP a județului X
Compartimentul de audit public intern

FIȘĂ DE IDENTIFICARE ȘI ANALIZĂ A POBLEMEI NR. 1

Misiunea de audit: Înregistrarea, evidența și inventarierea patrimoniului
Perioada auditată: 01.01.2005 - 31.12.2006.

PROBLEMA

Organizarea gestionării și administrării bunurilor, în cadrul unității auditate s-a efectuat defectuos.

CONSTATĂRI

1) La nivelul instituției nu există proceduri scrise în conformitate cu normele legale ce guvernează această activitate (OMFP nr. 946/2005), privind desfășurarea operațiunilor de recepție, administrare și gestionare a activelor, a obiectelor de inventar și a materialelor

2) Evidența contabilă nu asigură o evidențiere clară pentru separarea distinctă între ceea ce înseamnă active corporale, active necorporale și obiecte de inventar.

Scanned with OKEN Scanner

3) Activele corporale nu se pot identifica datorită inexistenţei inscripţionării acestora cu numere de inventar.

4) Evidenţa obiectelor de inventar destinate dotării birourilor şi altor încăperi sau locuri funcţionale, spre folosinţă, nu s-a ţinut cu ajutorul documentului „Fişa de evidenţă a stocurilor şi a obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă" (cod 14-3-9/a).

5) Nu există o evidenţă tehnico–operativă pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune.

6) Mijloacele fixe nu se ţin pe locurile de folosinţă pe baza formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor", cod 14-1-2/a care serveşte atât la ţinerea evidenţei pe locuri de folosinţă cât şi la efectuarea inventarierii.

CAUZE

Personalul a considerat că nu sunt necesare proceduri scrise (formalizate) dacă se respectă cadrul legal privind înregistrarea şi evidenţa patrimoniului.

Nu există un program de contabilitate performant privind înregistrarea şi evidenţa patrimoniului.

CONSECINŢE

Nerespectarea cadrului normativ existent datorat inexistenţei unor proceduri scrise privind modul de organizare a gestionării şi administrării bunurilor materiale.

Evidenţa contabilă şi tehnico-operativă nu reflectă în totalitate situaţia reală a elementelor de activ şi pasiv.

RECOMANDĂRI

1. Respectarea prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, a Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1850/2004, şi Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005, în ceea ce priveşte, înregistrarea şi evidenţa bunurilor şi întocmirea de proceduri scrise (formalizate) privind această activitate.

2. Organizarea evidenţei contabile de gestiune şi a evidenţei financiare, a bunurilor materiale, astfel încât să ofere o imagine clară a patrimoniului.

3. Organizarea şi efectuarea unei evidenţe tehnico–operative pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune.

4. Evidenţierea activelor, pe locurile de folosinţă, cu ajutorul formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor", cod. 14-1-2/a (O.M.F.P. nr.1850/2004).

5. Mijloacele fixe se vor inscripţiona cu numere de inventar pentru a se identifica la inventarierea acestora.

Auditor intern, Supervizor, Pentru conformitate,

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

LISTA DE VERIFICARE NR. 2
OBIECTIVUL II DERULAREA INVENTARIERII ANUALE A ELEMENTELOR DE ACTIV ŞI PASIV

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

ACTIVITATEA DE AUDIT	DA	NU	OBS.
1) Emiterea deciziei scrise a managerului cu privire la organizarea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv	X		Examinarea deciziei
2) Decizia face referire la acte normative în vigoare?	X		Examinarea deciziei
3) În decizie sunt menţionate cel puţin: - componenţa comisiei / subcomisiilor; - responsabilul (preşedintele comisiei); - gestiunea / gestiunile ce se vor inventaria; - modul de derulare a inventarierii; - planificarea inventarierii (termene de începere, finalizare) - planificarea pregătirii specifice a membrilor comisiei de inventariere; - supervizarea activităţii comisiei de inventariere (controlul intern).		X	Examinarea deciziei
4) În comisie sunt numiţi membri care: - au pregătire profesională specifică adecvată; - nu sunt gestionari la gestiunea supusă inventarierii; - nu sunt contabili care ţin evidenţa gestiunii supusă inventarierii.		X	Examinarea deciziei Interviu 2
5) Dacă s-au înlocuit membri ai comisiei de inventariere, s-a emis act scris în acest sens?		X	Interviu 2
6) În decizie s-a prevăzut obligativitatea afişării programului de lucru al comisiei la loc vizibil?	X		Examinarea deciziei
7) S-a prevăzut şi efectuat inventarierea tuturor elementelor de activ şi pasiv, pe locuri de depozitare, pe gestiuni şi pe categorii de bunuri, cel puţin pentru: - active fixe (corporale / necorporale); - obiecte de inventar; - bunuri de natura stocurilor.		X	Test 2 Interviu 2

Scanned with OKEN Scanner

8) S-a prevăzut şi efectuat inventarierea următoarelor elemente de patrimoniu: - bunuri aparţinând terţilor; - disponibilităţile băneşti, cecuri, scrisori de garanţie, alte valori în casierie; - disponibilităţi aflate în conturi la bănci (Trezorerie); - mărci poştale, timbre fiscale.		X	Test 2
9) S-au întocmit, datat şi semnat declaraţiile scrise ale gestionarilor care să cuprindă: - gestionează bunuri şi în alte locuri de depozitare; - are în gestiune bunuri aparţinând terţilor; - are cunoştinţă de plusuri sau lipsuri în gestiune; - are bunuri nerecepţionate; - a primit sau eliberat bunuri fără documente legale; - are documente de predare-primire pe care nu le-a operat în evidenţa gestiunii sau nu le-a predat la contabilitate	X		Test 2
10) Declaraţia scrisă a gestionarului menţionează felul, numărul şi data ultimului document de intrare / ieşire în/din gestiune.	X		Test 2
11) Declaraţia scrisă a gestionarului este semnată de membrii comisiei de inventariere.	X		Test 2
12) Dacă membrii comisiei de inventariere au prelucrat corect fişele de magazie, prin bararea ultimei operaţii cu menţionarea datei la care s-au inventariat bunurile.	X		Test 2
13) Respectarea metodologiei de inventariere: - întocmirea listelor de inventariere pe categorii de bunuri, gestiuni şi locuri de depozitare, conform modelului cod 14-3-12; - înscrierea fapticului în listele de inventariere; - stabilirea plusurilor, minusurilor şi responsabililor.		X	Test 2
14) Dacă bunurile de natura consumabilelor date în consum în timpul anului şi aflate în stoc la locurile de inventariere au fost înregistrate în contabilitate (diminuarea cheltuielilor şi majorarea valorii stocurilor).	X		Examinarea bilanţului
15) Menţionarea de către gestionar pe ultima filă a listei de inventariere: - că bunurile au fost inventariate şi consemnate în liste în prezenţa sa; - are / nu are obiecţii cu privire la modul de efectuare a inventarierii.	X		Test 2
16) Semnarea pe fiecare filă a listei de inventariere de membrii comisiei de inventariere şi gestionar.	X		Test 2
17) Dacă în urma confruntării datelor din listele de inventariere cu datele din evidenţa contabilă s-au respectat regulile referitoare la stabilirea valorilor plus/minus şi/sau acordarea de scăzăminte şi / sau compensaţii.	X		Test 2

Scanned with OKEN Scanner

18) Dacă la finele inventarierii s-a întocmit „procesul verbal" cu referire cel puţin la: - data întocmirii, numele membrilor şi decizia prin care au fost numiţi; - gestiunea/gestiunile inventariate, data începerii şi data finalizării; - rezultatele inventarierii; - concluzii şi propuneri ale comisiei cu privire la plusuri, minusuri în gestiune, cauzele ce le-au generat şi persoanele responsabile; - explicaţii scrise de la gestionari cu privire la plusuri / minusuri; - propuneri de măsuri (luare în evidenţă a plusurilor, recuperarea minusurilor, scăzăminte, compensări; - propuneri de declasare, casare a unor bunuri.		X	Test 2 Interviu 2

INTERVIUL NR. 2

privind organizarea activităţii de inventariere a patrimoniului

adresat doamnei Voinea E. şef serviciu administrativ

Nr. crt.	Întrebare	Da	Nu	Observaţii
2.1	Aţi semnat fişa postului pe acest an?	X		
2.2	În fişa postului aveţi atribuţii privind inventarierea patrimoniului?	X		
2.3	Aveţi ca atribuţii în fişa postului verificarea activităţilor de înregistrare în contabilitate a rezultatelor inventarierii?	X		
2.4	La nivelul entităţii există proceduri de lucru, scrise şi formalizate, privind activitatea de inventariere a patrimoniului?		X	Inventarierea s-a efectuat conform Ordinului MFP nr. 1753/ 2004
2.5	Dacă da, procedurile au fost testate înainte de a fi utilizate în practică?		X	
2.6	Pentru inventarierea patrimoniului aferentă anului 2006, există la nivelul entităţii un document prin care au fost stabilite comisiile de inventariere?	X		
2.7	A fost constituită o Comisie centrală de inventariere pentru instruirea, coordonarea şi verificarea modului în care se realizează inventarierea elementelor de activ şi pasiv?		X	
2.8	Înaintea începerii inventarierii a fost realizată instruirea comisiei de inventariere de către persoane cu pregătire profesională corespunzătoare din cadrul entităţii?	X		
2.9	La nivelul entităţii s-au luat măsurile necesare pentru desfăşurarea în bune condiţii inventarierea patrimoniului?	X		

Scanned with OKEN Scanner

2.10	Din comisiile de inventariere au făcut parte persoane cu pregătirea profesională necesară pentru inventarierea anumitor elemente ale patrimoniului?	X		
2.11	Au fost efectuate înlocuiri în comisiile de inventariere? S-a prevăzut şi efectuat inventarierea tuturor elementelor de activ şi pasiv, pe locuri de depozitare, pe gestiuni şi pe categorii de bunuri?	X	X	
2.12	Comisiile de inventariere v-au informat în legătură cu rezultatele inventarierii?	X		
2.13	Aţi aprobat Procesele verbale de inventariere?	X		
2.14	Mai aveţi ceva de adăugat?		X	

Auditor intern,
Barbu C

Şef serviciu administrativ,
Voinea E

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

TESTUL NR. 2

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Oprea V

Avizat: Barbu C

OBIECTUL TESTULUI

Verificarea respectării prevederilor normelor privind modul de desfăşurare a inventarierii bunurilor materiale şi documentele întocmite pentru pregătirea şi desfăşurarea acestei activităţi.

OBIECTIVUL TESTULUI

Realitatea datelor înscrise în documentele întocmite cu ocazia efectuării inventarierilor periodice şi anuale, confruntarea datelor cu evidenţa contabilă şi cu evidenţa operativă.

DESCRIEREA TESTULUI

Eşantionul pentru verificarea modului în care se realizează inventarierea patrimoniului, s-a ales la nivelul celor 6 servicii, conform foii de lucru nr. 2.

Testarea a urmărit completarea şi operarea datelor cantitative şi valorice în documentele întocmite cu ocazia inventarierii şi a altor elemente stabilite în Lista de verificare, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- existenţa inventarierii anuale şi periodice a tuturor bunurilor materiale;
- existenţa procedurilor scrise cu privire la desfăşurarea inventarierii;
- nominalizarea prin decizie zilnică, a comisiilor de inventariere anuală pe fiecare sector de activitate din unitate;
- nominalizarea prin decizie zilnică, a comisiilor de inventariere pentru inventarierile periodice;
- modul de respectare a termenelor legale de inventariere;
- completarea listelor de inventariere cu date conform contexturii acestora;
- modul de întocmire a proceselor-verbale şi semnarea acestora de către membrii comisiilor;
- modul de întocmire a procesului-verbal de evaluare şi valorificare a inventarierii;
- modul de operare în evidenţa contabilă a plusurilor şi minusurilor constatate;
- modul de demarare a activităţilor de recuperare a pagubelor depistate la inventariere, dacă este cazul;
- inventarierea clădirilor şi a terenurilor;
- modul de inventariere a bunurilor propuse pentru casare.

CONSTATĂRI

1) Nu există proceduri scrise pentru desfăşurarea operaţiunilor de inventariere generală şi periodică a patrimoniului.

2) Nu au fost stabilite atribuţii clare în fişele postului pentru persoanele implicate permanent în activitatea de inventariere periodică şi generală a patrimoniului.

3) Nu s-a organizat şi exercitat un controlul intern asupra acestor operaţiuni şi nu s-au luat măsuri în cazul neîndeplinirii atribuţiilor de serviciu.

4) Nu au fost stabilite, prin decizie de zi pe unitate, atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere cu ocazia efectuării inventarierii generale anuale a patrimoniului.

5) Nu s-au eliminat diferenţele din reevaluare, pentru bunurile supraevaluate şi subevaluate iar valorile acestora nu sunt aliniate la nivelul preţurilor de piaţă.

6) Nu s-au întocmit listele de inventariere separate pentru:

a) clădiri, care sunt bunuri din domeniul public al statului date în administrarea instituţiei, şi care potrivit legii se inventariază şi evidenţiază în mod distinct în cadrul unităţii; la listele de inventariere a clădirilor se anexează titlurile de proprietate sau extrasele de carte funciară şi dosarul tehnic al acestora;

Scanned with OKEN Scanner

b) bunurile aflate asupra angajaţilor la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte), specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor; în cadrul evidenţierii acestora pe formaţii şi locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate şi comparate cu datele din evidenţa tehnico-operativă, precum şi cu cele din evidenţa contabilă de gestiune;

c) imobilizările necorporale unde inventarierea se efectuează prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la unităţile deţinătoare.

d) creanţele şi obligaţiile faţă de terţi care trebuie supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanţe şi datorii, potrivit "Extrasului de cont" (cod 14-6-3), prezentat ca model în anexa la normele de aplicare a OMFP.1753/2004.

CONCLUZII

În baza acestui test s-a elaborat FIAP-ul nr. 2.

FOAIE DE LUCRU NR. 2

Testarea se va realiza pe un eşantion care a fost stabilit astfel:

a) documentul analizat: derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv;

b) populaţia totală este reprezentată de documentaţia aferentă celor două inventarieri din anii 2005 şi 2006, cuprinzând 6 servicii (tot atâtea gestiuni);

c) eşantionul va fi de 50%, respectiv serviciile A, C, şi F în anul 2005 şi serviciile B, D şi E în anul 2006;

d) eşantionul constituit va fi verificat în totalitate.

Auditor intern,

Barbu C

Lista control nr. 2
privind derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv

Populaţia Elemente testate	Gestiunea					
	A	B	C	D	E	F
Existenţa inventarierii anuale şi periodice a tuturor bunurilor materiale	-	-	FIAP	-	-	FIAP
Existenţa procedurilor scrise cu privire la desfăşurarea inventarierii	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP
Nominalizarea prin decizie zilnică, a comisiilor pentru inventarierile periodice	FIAP	FIAP	-	-	FIAP	FIAP
Modul de respectare a termenelor legale de inventariere	-	-	-	-	-	-

Scanned with OKEN Scanner

Completarea listelor de inventariere cu date conform contexturii acestora	-	FIAP	-	FIAP	-	FIAP
Modul de întocmire a proceselor-verbale şi semnarea acestora de către membrii comisiilor	FIAP	FIAP	FIAP	-	FIAP	-
Modul de întocmire a procesului-verbal de evaluare şi valorificare a inventarierii	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP	FIAP
Modul de operare în evidenţa contabilă a plusurilor şi minusurilor constatate	-	-	-	-	-	-
Modul de demarare a activităţilor de recuperare a pagubelor depistate la inventariere		-	-	-	-	-
Inventarierea clădirilor şi a terenurilor	FIAP	-	-	-	-	-
Modul de inventariere a bunurilor propuse pentru casare	-	-	-	-	-	-

Auditor intern,

Barbu C

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞĂ DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A POBLEMEI NR. 2

Misiunea de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului
Perioada auditată: 01.01.2005 - 31.12.2006.

PROBLEMA
Inventarierea patrimoniului în neconformitate cu normele legale în vigoare

CONSTATĂRI

1) Nu există proceduri scrise pentru desfăşurarea operaţiunilor de inventariere generală şi periodică a patrimoniului.

2) Nu au fost stabilite atribuţii clare în fişele postului pentru persoanele implicate permanent în activitatea de inventariere periodică şi generală a patrimoniului.

3) Nu s-a organizat şi exercitat un controlul intern asupra acestor operaţiuni şi nu s-au luat măsuri în cazul neîndeplinirii atribuţiilor de serviciu (la toate unităţile auditate).

Scanned with OKEN Scanner

4) S-a constatat faptul că nu au fost stabilite, prin decizie de zi pe unitate, atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere cu ocazia efectuării inventarierii generale anuale a patrimoniului.

5) Nu s-au eliminat diferenţele din reevaluare, pentru bunurile supraevaluate şi subevaluate iar valorile acestora nu sunt aliniate la nivelul preţurilor de piaţă.

6) Nu s-au întocmit listele de inventariere separate pentru:

a) clădiri, care sunt bunuri din domeniul public al statului date în administrarea instituţiei, şi care potrivit legii se inventariază şi evidenţiază în mod distinct în cadrul unităţii; la listele de inventariere a clădirilor se anexează titlurile de proprietate sau extrasele de carte funciară şi dosarul tehnic al acestora;

b) bunurile aflate asupra angajaţilor la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte), specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor; în cadrul evidenţierii acestora pe formaţii şi locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate şi comparate cu datele din evidenţa tehnico-operativă, precum şi cu cele din evidenţa contabilă de gestiune;

c) imobilizările necorporale unde inventarierea se efectuează prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la unităţile deţinătoare.

d) creanţele şi obligaţiile faţă de terţi care trebuie supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanţe şi datorii, potrivit "Extrasului de cont" (cod 14-6-3), prezentat ca model în anexa la normele de aplicare a OMFP.1753/2004.

CAUZE

Nu există proceduri scrise pentru desfăşurarea operaţiunilor de inventariere generală anuală a patrimoniului. Nu s-a exercitat un controlul intern asupra acestor operaţiuni şi nu s-au luat măsuri în cazul neîndeplinirii atribuţiilor de serviciu.

Decizia de zi pe unitate, este incompletă şi nu respectă termenele legale prevăzute de O.M.F.P.nr.1753/2004 raportate la inventarierea generală anuală a patrimoniului şi exerciţiul financiar.

Nu au fost stabilite atribuţii clare în fişele postului cu privire la desfăşurarea operaţiunii de inventariere generală a patrimoniului.

CONSECINŢE

Nefinalizarea în termenul prevăzut, de prevederile legale, a operaţiunilor de inventariere generală anuală a patrimoniului, concretizate în procesul verbal al comisiei centrale de inventariere.

Din cauza lipsei procesului verbal al comisiei centrale, nu s-a efectuat evaluarea rezultatelor inventarierii patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

RECOMANDĂRI

1. Întocmirea de proceduri scrise (formalizate) privind inventarierea elementelor de activ şi pasiv, respectând prevederile Legii contabilităţii nr. 82/ 1991, cu modificările şi completările ulterioare, a Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1753/2004 şi Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005.

2. Nominalizarea unei persoane, cu atribuţii stabilite prin fişa postului privind elaborarea şi actualizarea procedurilor scrise privind organizarea şi desfăşurarea lucrărilor de inventariere generală a patrimoniului.

3. Completarea fişelor posturilor pentru persoanele implicate în activitatea de inventariere generală şi periodică a patrimoniului cu atribuţii clare şi precise.

4. Întocmirea de proceduri scrise privind organizarea şi exercitarea controlului intern în activitatea de inventariere a patrimoniului.

5. Decizia de numire a comisiilor de inventariere să conţină toate atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere, conform legislaţiei în vigoare.

6. Conducerea entităţii auditate va lua măsuri pentru inventarierea tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, separat de cele ce aparţin altor persoane juridice sau fizice şi înregistrarea în evidenţa contabilă a unei situaţii reale a patrimoniului stabilită pe baza inventarierii faptice anuale.

7. Constituirea unei Comisii centrale de inventariere care va întocmi un procesul-verbal de inventariere centralizat. Acest proces verbal va trebui să conţină situaţia reală a tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi situaţia bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu aparţinând instituţiei şi altor persoane juridice sau fizice.

Auditor intern, Supervizor, Pentru conformitate,

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

LISTA DE VERIFICARE NR. 3

OBIECTIVUL III VALORIFICAREA REZULTATELOR INVENTARIERII

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Scanned with OKEN Scanner

ACTIVITATEA DE AUDIT	DA	NU	OBS.
3.1 Propunerile cuprinse în procesul verbal de inventariere au fost prezentate în termen de trei zile de la finalizarea operaţiunilor conducătorului entităţii		X	Examinarea proceselor verbale de inventariere şi a Registrului inventar
3.2 Conducătorul entităţii a decis în termenul de 5 zile de la primirea propunerilor, asupra soluţionării propunerilor făcute, cu avizul contabilului şef şi consilierului juridic		X	
3.3 Dacă rezultatele inventarierii (plusuri, minusuri, debite de recuperat) au fost înregistrate în evidenţa contabilă tehnic-operativă în termen de 3 zile de la data aprobării procesului-verbal de către manager		X	
3.4 Dacă plusurile din gestiune au fost înregistrate în contabilitate la valoarea justă	X		
3.5 Dacă lipsurile din gestiune au fost înregistrate în contabilitate la valoarea de înlocuire	X		
3.6 Dacă s-au înscris rezultatele inventarierii în Registrul inventar, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanţ		X	

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 3

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului
Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006
Întocmit: Oprea V
Avizat: Barbu C

PROBLEMA

Nedepunerea în termenul legal a propunerilor cuprinse în procesele verbale de inventariere.

CONSTATARE

1) Procesele verbale de inventariere a elementelor de activ şi pasiv nu au fost depuse în termenul legal de 3 zile.
2) Datele din procesele verbale de inventariere nu corespund cu cele din Registrul inventar.

CAUZE

Persoanele responsabile care aveau obligaţia depunerii în termen legal a proceselor verbale de inventariere şi cele răspunzătoare de completarea Registrului-inventar nu şi-au însuşit prevederile.

Scanned with OKEN Scanner

Lipsa unui sistem de perfecţionare a pregătirii profesionale a salariaţilor la nivelul compartimentelor şi a unui sistem de control ierarhic, dar şi inexistenţa procedurilor de lucru scrise şi formalizate.

CONSECINŢE

Registrul-inventar nu este utilizat în concordanţă cu destinaţia acestuia, respectiv nu este posibil, în orice moment, identificarea elementelor patrimoniale inventariate şi utilizarea tehnicilor de control.

RECOMANDĂRI

1) Elaborarea procedurilor scrise privind valorificarea rezultatelor inventarierii.

2) Stabilirea unui responsabil cu elaborarea şi actualizarea sistematică a procedurilor.

3) Instruire periodică a personalului din cadrul compartimentelor financiar-contabil şi administrativ, cu privire la inventarierea patrimoniului şi verificarea cunoştinţelor acestora anual.

Auditor intern, Supervizor, Pentru entitatea auditată,

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

CHESTIONAR LISTĂ DE VERIFICARE NR. 4

OBIECTIVUL IV COMPLETAREA REGISTRULUI INVENTAR

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

ACTIVITATEA DE AUDIT	DA	NU	OBS.
4.1 Elementele de activ şi pasiv rezultate în urma inventarierii trebuie grupate după natura lor, conform posturilor din bilanţ, pentru înscrierea în Registrul inventar.		X	Examinarea proceselor verbale de inventariere, a Registrului inventar, a bilanţului contabil
4.1 Elementele de activ şi pasiv care nu reprezintă bunuri trebuie prezentate în baza unor situaţii analitice distincte pentru a fi preluate în Registrul inventar		X	
4.2 Verificarea dacă datele din Registrul inventar corespund cu cele din procesul verbal de inventariere şi cu datele din contabilitate	X		

Scanned with OKEN Scanner

4.3 Verificarea dacă datele din bilanţul contabil anual sunt în corespondenţă cu situaţia reală a elementelor de activ şi pasiv stabilite prin inventariere (corespondenţa dintre datele din Registrul jurnal, balanţa de verificare, bilanţul contabil şi situaţiile anexă).		X	
4.4 Pentru eventualele pagube constatate şi care constituie lipsuri nejustificate (posibile infracţiuni) au fost sesizate organele de urmărire penală.	X		
4.5 Pentru pagubele constatate şi imputate persoanelor vinovate s-au deschis conturi analitice distincte, pe fiecare debitor în parte şi dacă se urmăreşte recuperarea acestora.	X		
4.6 Dacă pentru pagubele constatate şi care nu se datorează culpei unor persoane s-a procedat la scăderea acestora din contabilitate cu aprobarea conducătorului entităţii şi avizul organului ierarhic superior	X		

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FIŞA DE IDENTIFICARE ŞI ANALIZĂ A PROBLEMEI NR. 4

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

PROBLEMA

Completarea defectuoasă a Registrului inventar.

CONSTATARE

1) Elementele de activ şi pasiv rezultate în urma inventarierii nu sunt grupate după natura lor, conform posturilor din bilanţ, pentru înscrierea în Registrul inventar.

2) Elementele de activ şi pasiv care nu reprezintă bunuri nu sunt prezentate în Registrul inventar în baza unor situaţii analitice distincte.

CAUZE

Persoanele responsabile care aveau obligaţia completării Registrului-inventar nu şi-au însuşit prevederile.

Lipsa unui sistem de perfecţionare a pregătirii profesionale a salariaţilor la nivelul compartimentelor şi a unui sistem de control ierarhic, dar şi inexistenţa procedurilor de lucru scrise şi formalizate.

Scanned with OKEN Scanner

CONSECINȚE

Registrul-inventar nu respectă prevederile legale şi nu oglindeşte în mod real situaţia patrimonială a entităţii.

RECOMANDĂRI

1) Elaborarea procedurilor scrise privind completarea Registrului-inventar.
3) Desemnarea unei persoane care întocmeşte Registrul inventar.

Auditor intern, Supervizor, Pentru entitatea auditată,

9.2.2. Constatarea şi raportarea iregularităţilor

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

FORMULARUL DE CONSTATARE ŞI RAPORTARE A IREGULARITĂŢILOR NR. 1

Către: Conducătorul compartimentului de audit public intern

În urma misiunii de audit public intern privind înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului în perioada 01.01.2005 – 31.12.2006, la Instituţia publică A, s-au constatat următoarele:

CONSTATĂRI

1) La nivelul instituţiei nu există proceduri scrise privind desfăşurarea operaţiunilor de recepţie, administrare, gestionare şi inventariere a activelor, obiectelor de inventar şi materialelor.

2) Nu au fost stabilite atribuţii clare în fişele postului pentru persoanele implicate permanent în activitatea de inventariere periodică şi generală a patrimoniului.

3) Nu s-a organizat şi exercitat un controlul intern asupra operaţiunilor de recepţie, administrare, gestionare şi inventariere a activelor, obiectelor de inventar şi materialelor.

4) Evidenţa contabilă nu asigură o evidenţiere clară pentru separarea distinctă între ceea ce înseamnă active corporale, active necorporale şi obiecte de inventar.

5) Activele corporale nu se pot identifica datorită inexistenţei inscripţionării acestora cu numere de inventar.

6) Evidenţa obiectelor de inventar destinate dotării birourilor şi altor încăperi sau locuri funcţionale, spre folosinţă, nu s-a ţinut cu ajutorul

Scanned with OKEN Scanner

documentului „Fişa de evidenţă a stocurilor şi a obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă" (cod 14-3-9/a).

7) Nu există o evidenţă tehnico–operativă pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune.

8) Mijloacele fixe nu se ţin pe locurile de folosinţă pe baza formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor", cod 14-1-2/a care serveşte atât la ţinerea evidenţei pe locuri de folosinţă cât şi la efectuarea inventarierii.

9) Nu au fost stabilite, prin decizie de zi pe unitate, atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere cu ocazia efectuării inventarierii generale anuale a patrimoniului.

10) Nu s-au eliminat diferenţele din reevaluare, pentru bunurile supraevaluate şi subevaluate iar valorile acestora nu sunt aliniate la nivelul preţurilor de piaţă.

11) Nu s-au întocmit listele de inventariere separate pentru:

a) clădiri, care sunt bunuri din domeniul public al statului date în administrarea instituţiei, şi care potrivit legii se inventariază şi evidenţiază în mod distinct în cadrul unităţii; la listele de inventariere a clădirilor se anexează titlurile de proprietate sau extrasele de carte funciară şi dosarul tehnic al acestora;

b) bunurile aflate asupra angajaţilor la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte), specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor; în cadrul evidenţierii acestora pe formaţii şi locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate şi comparate cu datele din evidenţa tehnico-operativă, precum şi cu cele din evidenţa contabilă de gestiune;

c) imobilizările necorporale unde inventarierea se efectuează prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la unităţile deţinătoare.

d) creanţele şi obligaţiile faţă de terţi care trebuie supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanţe şi datorii, potrivit "Extrasului de cont" (cod 14-6-3).

12) Procesele verbale de inventariere a elementelor de activ şi pasiv nu au fost depuse în termenul legal de 3 zile.

13) Datele din procesele verbale de inventariere nu corespund cu cele din Registrul inventar.

14) Elementele de activ şi pasiv rezultate în urma inventarierii nu sunt grupate după natura lor, conform posturilor din bilanţ, pentru înscrierea în Registrul inventar.

15) Elementele de activ şi pasiv care nu reprezintă bunuri nu sunt prezentate în Registrul inventar în baza unor situaţii analitice distincte.

Scanned with OKEN Scanner

ACTUL SAU ACTELE NORMATIVE ÎNCĂLCATE

1) Ordinul ministrului finanţelor publice nr.946/2005 pentru aprobarea „Codului controlului intern cuprinzând standardele de management/control intern la entităţile publice" şi pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, pentru primele 3 constatări.

2) Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1850 din 14.12.2004 privind registrele şi formularele financiar-contabile, pentru constatările 6, 7 şi 8.

3) Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1753 din 22 22.11.2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi pasiv, pentru celelalte constatări.

RECOMANDĂRI

1. Întocmirea de proceduri scrise (formalizate) cu respectarea prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1850/2004, şi Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005, în ceea ce priveşte, înregistrarea, evidenţa bunurilor şi inventarierea.

2. Nominalizarea unei persoane, cu atribuţii stabilite prin fişa postului privind elaborarea şi actualizarea procedurilor scrise privind organizarea şi desfăşurarea operaţiunilor de evidenţă, înregistrare şi inventariere generală a patrimoniului.

3. Completarea fişelor posturilor pentru persoanele implicate în activitatea de inventariere generală şi periodică a patrimoniului cu atribuţii clare şi precise.

4. Întocmirea de proceduri scrise privind organizarea şi exercitarea controlului intern în activitatea înregistrare, evidenţă şi inventariere a patrimoniului.

5. Organizarea evidenţei contabile de gestiune şi a evidenţei financiare, a bunurilor materiale, astfel încât să ofere o imagine clară a patrimoniului.

6. Organizarea şi efectuarea unei evidenţe tehnico–operative pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune.

7. Evidenţierea activelor, pe locurile de folosinţă, cu ajutorul formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor", cod. 14-1-2/a (O.M.F.P. nr.1850/2004).

8. Mijloacele fixe se vor inscripţiona cu numere de inventar pentru a se identifica la inventarierea acestora.

9. Decizia de numire a comisiilor de inventariere să conţină toate atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere, conform legislaţiei în vigoare.

10. Conducerea entităţii auditate va lua măsuri pentru inventarierea tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, separat de cele ce aparţin altor persoane juridice sau fizice şi

Scanned with OKEN Scanner

înregistrarea în evidenţa contabilă a unei situaţii reale a patrimoniului stabilită pe baza inventarierii faptice anuale.

11. Constituirea unei Comisii centrale de inventariere care va întocmi un procesul-verbal de inventariere centralizat. Acest proces verbal va trebui să conţină situaţia reală a tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi situaţia bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu aparţinând instituţiei şi altor persoane juridice sau fizice.

12) Instruire periodică a personalului din cadrul compartimentelor financiar-contabil şi administrativ, cu privire la inventarierea patrimoniului şi verificarea cunoştinţelor acestora anual.

13. Desemnarea unei persoane care întocmeşte Registrul inventar.

ANEXE

1) Interviu nr. 1 privind verificarea existenţei procedurilor scrise adresat d-nei Voinea E., şef serviciu administrativ.

2) Interviu nr. 2 privind organizarea activităţii de inventariere a patrimoniului adresat doamnei Voinea E., şef serviciu administrativ.

3) Ordinul conducătorului entităţii prin care au fost numite comisiile de inventariere.

4) Copii după liste de inventariere care nu respectă cerinţele legale privind inventarierea separată a activelor, stocurilor, materialelor, pe depozite, locuri de folosinţă, sau aflate asupra personalului.

5) Copie după procesele verbale de efectuare a inventarierii elementelor de activ şi pasiv.

6) Copie după Registrul inventar.

Auditor intern,
Oprea V

9.2.3. Revizuirea documentelor de lucru

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

NOTA CENTRALIZATOARE A DOCUMENTELOR DE LUCRU

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Scanned with OKEN Scanner

CONSTATAREA	DOCUMENT JUSTIFICATIV	Există		Auditor intern
		Da	Nu	
1) La nivelul instituţiei nu există proceduri scrise privind desfăşurarea operaţiunilor de recepţie, administrare, gestionare şi inventariere a activelor, obiectelor de inventar şi materialelor	Interviu 1 şi 2 Foaia de lucru 1 şi 2	X		Barbu C. Oprea V
2) Nu au fost stabilite atribuţii clare în fişele postului pentru persoanele implicate permanent în activitatea de inventariere periodică şi generală a patrimoniului	Fişele posturilor	X		
3) Nu s-a organizat şi exercitat un controlul intern asupra operaţiunilor de recepţie, administrare, gestionare şi inventariere a activelor, obiectelor de inventar şi materialelor	Interviu 1 şi 2	X		
4) Evidenţa contabilă nu asigură o evidenţiere clară pentru separarea distinctă între ceea ce înseamnă active corporale, active necorporale şi obiecte de inventar	Interviu 1 şi 2 Fişe de magazie Balanţa de verificare	X		
5) Activele corporale nu se pot identifica datorită inexistenţei inscripţionării acestora cu numere de inventar.	Registrul numerelor de inventar	X		
6) Evidenţa obiectelor de inventar destinate dotării birourilor şi altor încăperi sau locuri funcţionale, spre folosinţă, nu s-a ţinut cu ajutorul documentului „Fişa de evidenţă a stocurilor şi a obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă" (cod 14-3-9/a)	Test 1 şi lipsa Fişei de evidenţă a stocurilor şi a obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă"	X		
7) Nu există o evidenţă tehnico–operativă pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune	Test 1	X		
8) Mijloacele fixe nu se ţin pe locurile de folosinţă pe baza formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor", cod 14-1-2/a care serveşte atât la ţinerea evidenţei pe locuri de folosinţă cât şi la efectuarea inventarierii	Test 1	X		
9) Nu au fost stabilite, prin decizie de zi pe unitate, atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere cu ocazia efectuării inventarierii generale anuale a patrimoniului	Decizia de numire a comisiilor de inventariere	X		
10) Nu s-au eliminat diferenţele din reevaluare, pentru bunurile supraevaluate şi subevaluate iar valorile acestora nu sunt aliniate la nivelul preţurilor de piaţă.	Listele de inventariere de la gestiunile A şi B	X		

Scanned with OKEN Scanner

11) Nu s-au întocmit listele de inventariere separate pentru: a) clădiri, care sunt bunuri din domeniul public al statului date în administrarea instituției, și care potrivit legii se inventariază și evidențiază în mod distinct în cadrul unității; b) bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii c) imobilizările necorporale unde inventarierea se efectuează prin constatarea existenței și apartenenței acestora la unitățile deținătoare. d) creanțele și obligațiile față de terți	Listă de control nr. 2 și listele de inventariere de la cele 6 gestiuni	X		
12) Procesele verbale de inventariere a elementelor de activ și pasiv nu au fost depuse în termenul legal de 3 zile	Procesele verbale de inventariere a elementelor de activ și pasiv	X		
13) Datele din procesele verbale de inventariere nu corespund cu cele din Registrul inventar	Procesele verbale de inventariere a elementelor de activ și pasiv și Registrul inventar	X		
14) Elementele de activ și pasiv rezultate în urma inventarierii nu sunt grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț, pentru înscrierea în Registrul inventar	Registrul inventar	X		
15) Elementele de activ și pasiv care nu reprezintă bunuri nu sunt prezentate în Registrul inventar în baza unor situații analitice distincte.		X		

9.2.4. Ședința de închidere

Ședința de închidere permite prezentarea către entitatea auditată a opiniei auditorilor interni, precum și a recomandărilor finale cuprinse în proiectul raportului de audit public intern.

Auditorii interni urmăresc în cadrul acestei ședințe să se asigure că constatările și recomandările sunt clare, fundamentate, obiective, relevante, ușor de înțeles și nu vor da naștere la interpretări. Constatările trebuie să se bazeze pe probele de audit și documente justificative.

Scanned with OKEN Scanner

DGFP a judeţului X
Compartimentul de audit public intern

MINUTA ŞEDINŢEI DE ÎNCHIDERE

Denumirea misiunii de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditabilă: 01.01.2005 – 31.12.2006

Întocmit: Barbu C

Avizat: Oprea V

Numele şi prenumele	Funcţia	Serviciul	Nr. telefon	Semnătura
Simion C.	Auditor	SAI		
Barbu C.	Auditor	SAI		
Oprea V.	Auditor	SAI		
Marcu G.	Contabil şef			
Voinea E.	Şef serviciu administrativ			
Mara DEconomist	Serviciul administrativ			
Filip S. Economist	Serviciul financiar - contabil			

Stenograma şedinţei de închidere:

D-nul Simion C. a prezentat fiecare obiectiv care a fost supus auditării. Constatările efectuate au fost discutate pentru fiecare obiectiv auditat şi au fost prezentate şi dovezile care susţin aceste constatări. S-a insistat asupra consecinţelor posibile în cazul în care aspectele constatate nu vor fi soluţionate.

Au fost prezentate părţii auditate recomandările care urmează a fi implementate pentru eliminarea deficienţelor. Referitor la constatările efectuate nu au fost formulate obiecţii majore asupra constatărilor efectuate.

Prin semnarea minutei şedinţei de închidere, salariaţii din cadrul serviciului financiar – contabilitate şi administrativ recunosc că le-au fost înapoiate toate documentele puse la dispoziţia echipei de auditori interni.

Entitatea auditată a prezentat „Planul de acţiune şi calendarul de implementare a recomandărilor" prin care au stabilit acţiunile ce le vor avea în vedere pentru soluţionarea lor, termenele de realizare şi persoanele responsabile, redat mai jos:

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL DE ACŢIUNE ŞI CALENDARUL IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRILOR

Recomandarea	Plan de acţiune	Calendarul implementării	Responsabil cu implementarea
1. Întocmirea de proceduri scrise (formalizate) cu respectarea prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1850/2004, şi Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005, în ceea ce priveşte, înregistrarea, evidenţa bunurilor şi inventarierea	Se vor întocmi proceduri scrise pentru toate persoanele angrenate în activitatea de înregistrare, evidenţă şi inventariere a	30.06.2007	Contabilul şef Şef serviciu administrativ
2. Nominalizarea unei persoane, cu atribuţii stabilite prin fişa postului privind elaborarea şi actualizarea procedurilor scrise privind organizarea şi desfăşurarea operaţiunilor de evidenţă, înregistrare şi inven-tariere generală a patrimoniului	Cele 2 compartimente vor desemna fiecare câte o persoană pentru actualizarea elaborarea şi procedurilor patrimoniului	30.06.2007	Contabilul şef Şef serviciu administrativ
3. Completarea fişelor posturilor pentru persoanele implicate în activitatea de inventariere generală şi periodică a patrimoniului cu atribuţii clare şi precise	Se vor completa fişele posturilor pentru cei angrenaţi permanent în activitatea de inventariere	31.07.2007	Şeful serviciului administrativ
4. Întocmirea de proceduri scrise privind organizarea şi exercitarea controlului intern în activitatea înregistrare, evidenţă şi inventariere a patrimoniului	În baza Ordinului 946/2005 se vor întocmi proceduri scrise privind controlul intern	31.08.2007	Conducerea entităţii şi şefii compartimentelor
5. Organizarea evidenţei contabile de gestiune şi a evidenţei financiare, a bunurilor materiale, astfel încât să ofere o imagine clară a patrimoniului	Se va achiziţiona un program de contabilitate financiară şi de gestiune care să respecte cerinţele legale privind organizarea şi conducerea contabilităţii	31.08.2007	Conducerea entităţii Contabil şef Şeful serviciului administrativ
6. Organizarea şi efectuarea unei evidenţe tehnico–operative pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune	Idem 6	31.08.2007	
7. Evidenţierea activelor, pe locurile de folosinţă, cu ajutorul formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor"	Desemnarea unei persoane din serviciul administrativ	31.07.2007	Şeful serviciului administrativ

Scanned with OKEN Scanner

8. Mijloacele fixe se vor inscripţiona cu numere de inventar pentru a se identifica la inventarierea acestora	Cu ajutorul Registrului inventar se vor inscripţiona toate activele corporale	31.07.2007	Şeful serviciului administrativ
9. Decizia de numire a comisiilor de inventariere să conţină toate atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere, conform legislaţiei în vigoare	Înainte de emiterea deciziei de inventariere se vor revedea prevederile legale privind inventarierea	Înainte de emiterea deciziei	Conducătorul entităţii Şeful serviciului administrativ
10. Conducerea entităţii auditate va lua măsuri pentru inventarierea tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, separat de cele ce aparţin altor persoane juridice sau fizice	Se va efectua o instruire adecvată de Comisia centrală care va urmări modul în care se realizează activitatea de inventariere	30.06.2007	Conducătorul entităţii Contabilul şef şi şeful serviciului administrativ
11. Constituirea unei Comisii centrale de inventariere care va întocmi un procesul-verbal de inventariere centralizat.	Începând cu anul 2007	Anual	Conducătorul entităţii
12) Instruire periodică a personalului din cadrul compartimentelor financiar-contabil şi administrativ, cu privire la inventarierea patrimoniului şi verificarea anuală a cunoştinţelor	Instructaje periodice şi verificări anuale	Permanent	Conducătorul entităţii Contabilul şef şi şeful serviciului administrativ
13. Desemnarea unei persoane care întocmeşte Registrul inventar	30.06.2007		Şeful serviciului administrativ

Conducătorul entităţii, Contabil şef, Şef serviciu administrativ,

9.3. Raportul de audit public intern

A treia etapă a misiunii de audit public intern se realizează cu ajutorul următoarelor proceduri:

a) Elaborarea proiectului de raportul de audit public intern;
b) Transmiterea proiectului de raport de audit public intern;
c) Reuniunea de conciliere;
d) Întocmirea Raportului de audit public intern;
e) Difuzarea Raportului de audit public intern.

Scanned with OKEN Scanner

9.3.1. Elaborarea proiectului de Raport de audit public intern

Proiect de raport de audit public intern

Încheiat la, în data de 16.05.2007, cu ocazia executării misiuni de audit public intern „Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului", la instituţia X.

CAPITOLUL I DATE DE IDENTIFICARE

1) Subsemnaţii: Barbu C şi Oprea V din cadrul serviciului de audit public intern din cadrul DGFP a judeţului X, în baza Ordinului de serviciu nr.65 din 02.05.2007, a Planului de audit intern pe anul 2007 aprobat de conducere şi în conformitate cu prevederile Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern, cu modificările şi completările ulterioare, Normelor Generale privind exercitarea activităţii de audit public intern aprobate prin Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr.38/2003, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale Cartei auditului public intern, am efectuat în intervalul 02.05.-16.05.2007 o misiune de audit public intern privind auditul de conformitate şi regularitate cu tema „Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului".

2) Instituţia publică A se caracterizează prin următoarele elemente:

Adresa unităţii este str. Unirii nr. 10.

În procesul execuţiei bugetare, unitatea auditată are calitatea de ordonator terţiar de credite. Sursa de finanţare este formată din credite bugetare. Structura organizatorică şi numărul maxim de posturi sunt prevăzute în statul de organizare al unităţii. Pe perioada supusă auditului conducerea unităţii a fost asigurată de domnul Vlad Axente.

Conform reglementărilor cu caracter intern specifice contabilitatea unităţii auditate este prevăzut a se ţine cantitativ – valoric, iar forma de înregistrare stabilită este maestru şah simplificat.

Pentru bunurile materiale ieşite din gestiunile unităţii, este acceptată ca metodă de evaluare şi înregistrare metoda "costului mediu ponderat".

În vederea evidenţierii în contabilitate a operaţiunilor patrimoniale efectuate de unitatea auditată există Planul de conturi pentru instituţiile publice.

3) Durata acţiunii de auditare: 01.01.2005 – 31.12.2006

4) Perioada supusă auditării: 02.05.2007 – 16.05.2007

5) Obiectivul misiunii de audit a fost „Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului" cu următoarele obiecte auditabile:

1) Înregistrarea şi evidenţa bunurilor;
2) Derularea inventarierii anuale a bunurilor de activ şi pasiv;
3) Valorificarea rezultatelor inventarierii;
4) Completarea registrului – inventar.

Scanned with OKEN Scanner

6) Misiunea de audit public intern executată s-a desfăşurat atât prin sondaj, cât şi exhaustiv, în funcţie de particularităţile activităţilor auditate.

7) În timpul misiunii de audit public intern au fost examinate următoarele tipuri de documente întocmite în perioada supusă auditării:

- ✓ legile şi reglementările specifice entităţii;
- ✓ regulamentele de organizare şi funcţionare;
- ✓ fişele posturilor existente;
- ✓ toate procedurile scrise care descriu sarcinile ce trebuie realizate pe linia înregistrării, evidenţei şi inventarierii patrimoniului;
- ✓ situaţiile financiare aferente anilor 2005 - 2006;
- ✓ registrul jurnal şi fişele de cont sintetice şi analitice;
- ✓ decizia conducătorului entităţii privind numirea comisiilor de inventariere;
- ✓ registrul inventar, listele de inventariere şi procesele verbale privind rezultatele inventarierii;
- ✓ contractele de garanţie ale gestionarilor.

CAPITOLUL II TEHNICI ŞI INSTRUMENTE DE AUDIT

Pentru a îndeplini obiectivele misiunii de audit public intern, **auditorii interni au folosit următoarele:**

2.1 Tehnici de audit:

a) **Verificarea** care asigură validarea, confirmarea, acurateţea înregistrărilor în contabilitate, precum şi eficacitatea controalelor interne.

Această tehnică a fost realizată prin:

- ✓ **comparaţie,** pentru datele cuprinse în listele de inventariere, cele din Registrul inventar şi cele din bilanţul contabil, dar şi în cazul facturilor şi NRCD;
- ✓ **examinare,** pentru detectarea erorilor în completarea deciziei de numire a comisiilor de inventariere;
- ✓ **urmărire,** pentru a vedea dacă toate listele de inventariere au fost preluate în procesele verbale de inventariere şi apoi în Registrul inventar;
- ✓ **recalculare**, pentru verificarea calculelor matematice;

b) **Interviul,** pentru lămurirea unor aspecte legate de utilizarea procedurilor scrise (formalizate) privind înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului;

c) **Observarea fizică**, în vederea formării unei păreri proprii privind modul de întocmire şi emitere a documentelor;

d) **Eşantionarea,** în vederea formării unei păreri proprii cu privire la înregistrarea, evidenţa şi inventarierea elementelor de activ şi pasiv pentru

Scanned with OKEN Scanner

obținerea elementelor probante pentru extrapolarea rezultatelor la întreaga populație.

2.2 Instrumente de audit:

a) Chestionarele (C.L.C. - chestionar de luare la cunoștință, C.L.V. – chestionar listă de verificare, C.C.I. – chestionar de control intern);

b) Formularele constatărilor de audit public intern (F.I.A.P.- fișă de identificare și analiză a problemelor, F.C.R.I.- formular de constatare și raportare a iregularităților).

CAPITOLUL III CONSTATĂRI ȘI RECOMANDĂRI

Cu ocazia prezentei misiuni de audit public intern, în urma verificării documentelor și materialelor puse la dispoziție de către unitatea auditată, care își asumă responsabilitatea cu privire la conținutul, legalitatea și forma de prezentare a acestora, s-au constatat următoarele:

3.1) obiectivul de audit „Înregistrarea și evidența bunurilor"

CONSTATĂRI CU CARACTER NEGATIV

1) La nivelul instituției nu există proceduri scrise în conformitate cu normele legale ce guvernează această activitate (OMFP nr. 946/2005), privind desfășurarea operațiunilor de recepție, administrare și gestionare a activelor, a obiectelor de inventar și a materialelor

2) Evidența contabilă nu asigură o evidențiere clară pentru separarea distinctă între ceea ce înseamnă active corporale, active necorporale și obiecte de inventar.

3) Activele corporale nu se pot identifica datorită inexistenței inscripționării acestora cu numere de inventar.

4) Evidența obiectelor de inventar destinate dotării birourilor și altor încăperi sau locuri funcționale, spre folosință, nu s-a ținut cu ajutorul documentului „Fișa de evidență a stocurilor și a obiectelor de inventar pe locuri de folosință" (cod 14-3-9/a).

5) Nu există o evidență tehnico–operativă pe fișe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune.

6) Mijloacele fixe nu se țin pe locurile de folosință pe baza formularului „Lista de evidență și inventariere a activelor", cod 14-1-2/a care servește atât la ținerea evidenței pe locuri de folosință cât și la efectuarea inventarierii.

CAUZE

Personalul a considerat că nu sunt necesare proceduri scrise (formalizate) dacă se respectă cadrul legal privind înregistrarea și evidența patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

Nu există un program de contabilitate performant privind înregistrarea şi evidenţa patrimoniului.

CONSECINŢE

Nerespectarea cadrului normativ existent datorat inexistenţei unor proceduri scrise privind modul de organizare a gestionării şi administrării bunurilor materiale.

Evidenţa contabilă şi tehnico-operativă nu reflectă în totalitate situaţia reală a elementelor de activ şi pasiv.

RECOMANDĂRI

1. Respectarea prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, a Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1850/2004, şi Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005, în ceea ce priveşte, înregistrarea şi evidenţa bunurilor şi întocmirea de proceduri scrise (formalizate) privind această activitate.

2. Organizarea evidenţei contabile de gestiune şi a evidenţei financiare, a bunurilor materiale, astfel încât să ofere o imagine clară a patrimoniului.

3. Organizarea şi efectuarea unei evidenţe tehnico–operative pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune.

4. Evidenţierea activelor, pe locurile de folosinţă, cu ajutorul formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor", cod. 14-1-2/a (O.M.F.P. nr.1850/2004).

5. Mijloacele fixe se vor inscripţiona cu numere de inventar pentru a se identifica la inventarierea acestora.

3.2) Obiectivul de audit „Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv"

CONSTATĂRI CU CARACTER NEGATIV

1) Nu există proceduri scrise pentru desfăşurarea operaţiunilor de inventariere generală şi periodică a patrimoniului.

2) Nu au fost stabilite atribuţii clare în fişele postului pentru persoanele implicate permanent în activitatea de inventariere periodică şi generală a patrimoniului.

3) Nu s-a organizat şi exercitat un controlul intern asupra acestor operaţiuni şi nu s-au luat măsuri în cazul neîndeplinirii atribuţiilor de serviciu (la toate unităţile auditate).

Scanned with OKEN Scanner

4) S-a constatat faptul că nu au fost stabilite, prin decizie de zi pe unitate, atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere cu ocazia efectuării inventarierii generale anuale a patrimoniului.

5) Nu s-au eliminat diferenţele din reevaluare, pentru bunurile supraevaluate şi subevaluate iar valorile acestora nu sunt aliniate la nivelul preţurilor de piaţă.

6) Nu s-au întocmit listele de inventariere separate pentru:

a) clădiri, care sunt bunuri din domeniul public al statului date în administrarea instituţiei, şi care potrivit legii se inventariază şi evidenţiază în mod distinct în cadrul unităţii; la listele de inventariere a clădirilor se anexează titlurile de proprietate sau extrasele de carte funciară şi dosarul tehnic al acestora;

b) bunurile aflate asupra angajaţilor la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte), specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor; în cadrul evidenţierii acestora pe formaţii şi locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate şi comparate cu datele din evidenţa tehnico-operativă, precum şi cu cele din evidenţa contabilă de gestiune;

c) imobilizările necorporale unde inventarierea se efectuează prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la unităţile deţinătoare.

d) creanţele şi obligaţiile faţă de terţi care trebuie supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanţe şi datorii, potrivit "Extrasului de cont" (cod 14-6-3), prezentat ca model în anexa la normele de aplicare a OMFP.1753/2004.

CAUZE

Nu există proceduri scrise pentru desfăşurarea operaţiunilor de inventariere generală anuală a patrimoniului. Nu s-a exercitat un controlul intern asupra acestor operaţiuni şi nu s-au luat măsuri în cazul neîndeplinirii atribuţiilor de serviciu.

Decizia de zi pe unitate, este incompletă şi nu respectă termenele legale prevăzute de O.M.F.P.nr.1753/2004 raportate la inventarierea generală anuală a patrimoniului şi exerciţiul financiar.

Nu au fost stabilite atribuţii clare în fişele postului cu privire la desfăşurarea operaţiunii de inventariere generală a patrimoniului.

CONSECINŢE

Nefinalizarea în termenul prevăzut, de prevederile legale, a operaţiunilor de inventariere generală anuală a patrimoniului, concretizate în procesul verbal al comisiei centrale de inventariere.

Din cauza lipsei procesului verbal al comisiei centrale, nu s-a efectuat evaluarea rezultatelor inventarierii patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

RECOMANDĂRI

1. Întocmirea de proceduri scrise (formalizate) privind inventarierea elementelor de activ şi pasiv, respectând prevederile Legii contabilităţii nr. 82/ 1991, cu modificările şi completările ulterioare, a Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1753/2004 şi Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005.

2. Nominalizarea unei persoane, cu atribuţii stabilite prin fişa postului privind elaborarea şi actualizarea procedurilor scrise privind organizarea şi desfăşurarea lucrărilor de inventariere generală a patrimoniului.

3. Completarea fişelor posturilor pentru persoanele implicate în activitatea de inventariere generală şi periodică a patrimoniului cu atribuţii clare şi precise.

4. Întocmirea de proceduri scrise privind organizarea şi exercitarea controlului intern în activitatea de inventariere a patrimoniului.

5. Decizia de numire a comisiilor de inventariere să conţină toate atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere, conform legislaţiei în vigoare.

6. Conducerea entităţii auditate va lua măsuri pentru inventarierea tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, separat de cele ce aparţin altor persoane juridice sau fizice şi înregistrarea în evidenţa contabilă a unei situaţii reale a patrimoniului stabilită pe baza inventarierii faptice anuale.

7. Constituirea unei Comisii centrale de inventariere care va întocmi un procesul-verbal de inventariere centralizat. Acest proces verbal va trebui să conţină situaţia reală a tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi situaţia bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu aparţinând instituţiei şi altor persoane juridice sau fizice.

3.3) Obiectivul de audit „Completarea Registrului inventar"

CONSTATĂRI CU CARACTER NEGATIV

1) Procesele verbale de inventariere a elementelor de activ şi pasiv nu au fost depuse în termenul legal de 3 zile.

2) Datele din procesele verbale de inventariere nu corespund cu cele din Registrul inventar.

CAUZE

Persoanele responsabile care aveau obligaţia depunerii în termen legal a proceselor verbale de inventariere şi cele răspunzătoare de completarea Registrului-inventar nu şi-au însuşit prevederile.

Lipsa unui sistem de perfecţionare a pregătirii profesionale a salariaţilor la nivelul compartimentelor şi a unui sistem de control ierarhic, dar şi inexistenţa procedurilor de lucru scrise şi formalizate.

Scanned with OKEN Scanner

CONSECINȚE

Registrul-inventar nu este utilizat în concordanță cu destinația acestuia, respectiv nu este posibil, în orice moment, identificarea elementelor patrimoniale inventariate și utilizarea tehnicilor de control.

RECOMANDĂRI

1) Elaborarea procedurilor scrise privind valorificarea rezultatelor inventarierii.

2) Stabilirea unui responsabil cu elaborarea și actualizarea sistematică a procedurilor.

3) Instruire periodică a personalului din cadrul compartimentelor financiar-contabil și administrativ, cu privire la inventarierea patrimoniului și verificarea cunoștințelor acestora anual.

3.4 Obiectivul IV „Completarea Registrului inventar"

CONSTATĂRI CU CARACTER NEGATIV

1) Elementele de activ și pasiv rezultate în urma inventarierii nu sunt grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț, pentru înscrierea în Registrul inventar.

2) Elementele de activ și pasiv care nu reprezintă bunuri nu sunt prezentate în Registrul inventar în baza unor situații analitice distincte.

CAUZE

Persoanele responsabile care aveau obligația completării Registrului-inventar nu și-au însușit prevederile.

Lipsa unui sistem de perfecționare a pregătirii profesionale a salariaților la nivelul compartimentelor și a unui sistem de control ierarhic, dar și inexistența procedurilor de lucru scrise și formalizate.

CONSECINȚE

Registrul-inventar nu respectă prevederile legale și nu oglindește în mod real situația patrimonială a entității.

RECOMANDĂRI

1) Elaborarea procedurilor scrise privind completarea Registrului-inventar.

2) Desemnarea unei persoane care întocmește Registrul inventar.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV CONCLUZII

Auditorii interni consideră că deficienţele constatate în misiunea de audit public intern efectuată pot fi eliminate prin implementarea recomandărilor formulate ajutând entitatea publică în organizarea unui sistem contabil eficient care să asigure înregistrarea şi evidenţa bunurilor şi derularea inventarierii elementelor de activ şi pasiv în conformitate cu prevederile legale.

Auditorii interni apreciază că, prin reorganizarea şi executarea eficace a controlului intern, identificarea oportună şi eliminarea disfuncţionalităţilor, separarea responsabilităţilor prin stabilirea unor proceduri scrise, se va realiza un management eficient, al cărui scop final este obţinerea unui nivel ridicat de calitate şi performanţă.

Aprecierea obiectivului misiunii de audit public intern „Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului pe perioada auditată" la Instituţia publică A este redată în următorul tabel:

Nr. crt.	Obiective	Apreciere		
		Funcţional	De îmbunătăţit	Critic
1.	Înregistrarea şi evidenţa bunurilor			X
2.	Derularea inventarierii anuale a elementelor de activ şi pasiv			X
3.	Valorificarea rezultatelor inventarierii		X	
4.	Completarea Registrului inventar		X	

Recomandările pentru care nu au fost stabilite termene de implementare şi persoanele responsabile au fost puse în practică de către unitatea auditată până la redactarea Raportului de audit public intern. Prezentul proiect al Raportului de audit public intern a fost întocmit în 2 exemplare, cu următoarea destinaţie:

- exemplarul nr.1 se transmite spre analiză unităţii auditate, care are obligaţia de a-l înregistra;
- exemplarul nr.2 rămâne la compartimentul de audit intern care a efectuat misiunea.

Supervizor,
Oprea V

Auditor intern,
Barbu C

Scanned with OKEN Scanner

9.3.2. Transmiterea proiectului de Raport de audit public intern

Proiectul de Raport de audit public intern se transmite entității auditate care în termen de maxim 15 zile de la primirea acestuia poate să formuleze punctele proprii de vedere referitoare la recomandările auditorilor interni.

Dacă în perioada menționată mai sus trimit observații la proiectul de raport, auditorii interni analizează punctele de vedere ale structurii auditate și în termen de 10 zile convoacă reuniunea de conciliere. În situația în care entitatea auditată nu are observații sau nu transmite în 15 zile punctele sale de vedere, se consideră că structura auditată acceptă tacit proiectul de raport, inclusiv constatările și recomandările formulate, iar reuniunea de conciliere nu se mai organizează. Punctele de vedere ale structurii auditate se îndosariază la Dosarul permanent, secțiunea A.

9.3.3. Reuniunea de conciliere

Reuniunea de conciliere se organizează de către auditorii interni în termen de 10 zile de la primirea punctelor de vedere de la entitatea auditată. În cadrul reuniunii de conciliere se analizează constatările, recomandările și concluziile formulate, iar rezultatele se consemnează în Minuta reuniunii de conciliere.

Reuniunea de conciliere are drept scop discutarea constatărilor și recomandărilor formulate de auditorii interni în proiectul raportului de audit intern dar și o eventuală acceptare/respingere a cestora în urma discuțiilor purtate cu structura auditată. Minuta reuniunii de conciliere întocmită de către auditorii interni va fi îndosariată în Dosarul permanent, secțiunea B.

Întrucât Instituția publică A nu a transmis în termen de 15 zile de la primirea proiectului de raport punctele sale de vedere, reuniunea de conciliere nu s-a realizat.

9.3.4. Întocmirea Raportului de audit public intern

Raportul de audit public intern trebuie să includă modificările survenite ca urmare a discuțiilor din cadrul reuniunii de conciliere prezentate în minuta acestei reuniuni. Supervizorul verifică activitățile efectuate de către auditorii interni și semnează pe ultima pagină raportul de audit public intern.
Întrucât nu a avut loc reuniune de conciliere, proiectul raportului a rămas definitiv și a devenit Raportul de audit public intern.

9.3.5. Difuzarea Raportului de audit public intern (Raport final)

Șeful compartimentului de audit public intern transmite Raportul de audit public intern împreună cu rezultatele concilierii și punctul de vedere al structurii

Scanned with OKEN Scanner

auditate, conducătorului entității publice care a aprobat misiunea, pentru analiză și avizare. După avizare, Raportul de audit public intern va fi comunicat structurii auditate.

9.4. Urmărirea recomandărilor

Obiectivul acestei etape este asigurarea că recomandările menționate în Raportul de audit intern sunt aplicate întocmai, în termenele stabilite, în mod eficace și că, conducerea a evaluat riscul de neaplicare a acestor recomandări. Structura auditată trebuie să informeze compartimentul de audit intern asupra modului de implementare a recomandărilor.

Auditorii interni îndosariază „Nota de informare cu privire la stadiul implementării recomandărilor" în Dosarul permanent, secțiunea B.

Procedura de urmărire a recomandărilor presupune întocmirea documentului „Fișa de urmărire a recomandărilor" pe baza planului de acțiune și a calendarului de implementare a recomandărilor. Fișa de urmărire a recomandărilor este următoarea:

DGFP a județului X
Compartimentul de audit public intern

FIȘA DE URMĂRIRE A RECOMANDĂRILOR
la Raportul de audit public intern nr. __ din _____

Nr.	Recomandarea	Implementat	Parțial implementat	Neimplementat	Data implementării
1.	Întocmirea de proceduri scrise (formalizate) cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004, și Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005, în ceea ce privește, înregistrarea, evidența bunurilor și inventarierea		X		30.06.2007
2.	Nominalizarea unei persoane, cu atribuții stabilite prin fișa postului privind elaborarea și actualizarea procedurilor scrise privind organizarea și desfășurarea operațiunilor de evidență, înregistrare și inventariere generală a patrimoniului		X		30.06.2007
3.	Completarea fișelor posturilor pentru persoanele implicate în activitatea de inventariere generală și periodică a patrimoniului cu atribuții clare și precise			X	31.07.2007

Scanned with OKEN Scanner

4.	Întocmirea de proceduri scrise privind organizarea şi exercitarea controlului intern în activitatea înregistrare, evidenţă şi inventariere a patrimoniului			X	31.08.2007
5.	Organizarea evidenţei contabile de gestiune şi a evidenţei financiare, a bunurilor materiale, astfel încât să ofere o imagine clară a patrimoniului			X	31.08.2007
6.	Organizarea şi efectuarea unei evidenţe tehnico–operative pe fişe de magazie deschise pentru fiecare bun material aflat în gestiune			X	31.08.2007
7.	Evidenţierea activelor, pe locurile de folosinţă cu ajutorul formularului „Lista de evidenţă şi inventariere a activelor"			X	31.07.2007
8.	Mijloacele fixe se vor insçripţiona cu numere de inventar pentru a se identifica la inventarierea acestora			X	31.07.2007
9.	Decizia de numire a comisiilor de inventariere să conţină toate atribuţiile ce revin comisiilor de inventariere, conform legislaţiei în vigoare			X	Înainte de emiterea deciziei de numire
10.	Conducerea entităţii auditate va lua măsuri pentru inventarierea tuturor elementelor de activ şi pasiv, precum şi a bunurilor şi valorilor deţinute cu orice titlu, separat de cele ce aparţin altor persoane juridice sau fizice			X	30.06.2007
11.	Constituirea unei Comisii centrale de inventariere care va întocmi un procesul-verbal de inventariere centralizat.			X	Anual
12.	Instruire periodică a personalului din cadrul compartimentelor financiar-contabil şi administrativ, cu privire la inventarierea patrimoniului şi verificarea anuală a cunoştinţelor			X	Permanent
13.	Desemnarea unei persoane care întocmeşte Registrul inventar.			X	30.06.2007

9.5. Supervizarea misiunii de audit public intern

Supervizarea reprezintă activitatea de îndrumare, consiliere, supraveghere şi verificare efectuată de către supervizor asupra activităţii echipei de audit: Ea se realizează pe tot parcursul derulării misiunii de audit intern prin semnarea documentelor întocmite. Supervizarea a fost realizată de auditor Oprea V.

Scanned with OKEN Scanner

LISTA DE SUPERVIZARE A DOCUMENTELOR

Nr. crt.	Lucrarea	Propunerea şefului structurii de audit/ supervizorului misiunii, ca urmare a revizuirii documentului	Răspunsul auditorilor	Revizuirea răspunsurilor auditorilor de către supervizorului misiunii de audit
1.	Analiza riscurilor	La obiectivul I Înregistrarea şi evidenţa bunurilor nu erau identificate riscurile aferente obiectelor auditabile	Au fost identificate riscurile pentru toate obiectele auditabile	De acord
2.	Tabelul puncte tari puncte slabe	Eliminarea riscurilor mici din Tematica în detaliu a misiunii de audit	Au fost eliminate riscurile mici	De acord
3.	Colectarea şi raportarea iregularităţilor	La întocmirea FIAP-ului nr. 1 şi 2 recomandările formulate nu au la bază constatările stabilite de auditor	Au fost reformulate recomandările auditorului intern.	De acord
4.	Raportul de audit public intern	Proiectul de Raport de audit public intern să conţină toate constatările efectuate şi cuprinse în FIAP-uri	Au fost cuprinse în proiectul de Raport toate constatările efectuate	De acord

Evaluarea internă a auditorilor interni se realizează după fiecare misiune de audit public intern, prin întocmirea „Fişei de evaluare a misiunii de audit intern", care se îndosariază la Dosarul permanent, secţiunea D.

FIŞA DE EVALUARE A MISIUNII DE AUDIT INTERN

Misiunea de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului

Perioada auditată: 01.01.2005 - 31.12.2006

Perioada misiunii: 02.05 - 16.05.2007

Auditor evaluat: Barbu C Luat la cunoştinţă:

Întocmit: Oprea V, supervizor

Data: 20.05.2007

Scanned with OKEN Scanner

Bugetul de timp efectiv: 160	Bugetul de timp planificat: 160					
	1	2	3	4	5	Observaţii
În etapa de pregătire a misiunii, auditorul a identificat riscurile şi controalele prevăzute pentru procesele legate de obiectivele de audit şi a estimat corespunzător riscurile activităţii			X			
Programele de audit au fost elaborate în vederea îndeplinirii obiectivelor misiunii în cadrul bugetului de timp alocat			X			
Obiectivul auditului, scopul, procedurile şi bugetul au fost reanalizate în mod constant pentru a asigura o eficientă folosire a resurselor de audit				X		
A existat o bună comunicare între auditor şi auditat şi între auditor şi conducerea structurii de audit intern;			X			
Au fost luate în considerare perspectivele şi nevoile auditaţilor în procesul de audit					X	
Au fost atinse obiectivele de audit într-o manieră eficientă şi la timp				X		
Auditaţii au avut posibilitatea să revadă constatările şi recomandările când au fost identificate problemele				X		
Normele de audit intern, au fost respectate					X	
Constatările de audit demonstrează analize profunde şi concluzii, respectiv sunt formulate recomandări practice pentru probleme identificate				X		
Comunicările scrise au fost clare, concise, obiective şi corecte				X		
Există probe de audit care să susţină concluziile auditorului				X		
Procedurile de audit utilizate au avut ca rezultat dovezi suficiente, competente, relevante şi folositoare				X		
Documentele au fost completate în mod corespunzător şi în conformitate cu normele de audit intern					X	
Bugetul de timp a fost respectat					X	
Nivel de productivitate personală al auditorului intern.				X		

Evaluarea misiunii de audit intern mai poate fi realizată şi de conducerea structurii auditate căreia i se înaintează un chestionar de evaluare prin care i se solicită să prezinte o apreciere asupra desfăşurării misiunii de audit şi a modului de implicare al auditorilor interni pe parcursul misiunii.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea misiunii de audit intern de către structura auditată este formalizată prin „Fişa de evaluare a misiunii de audit intern" întocmită de către structura auditată. Şi acest document se arhivează la Dosarul permanent, secţiunea D, supervizarea.

Misiunea de audit: Înregistrarea, evidenţa şi inventarierea patrimoniului
Perioada auditată: 01.01.2005 - 31.12.2006
Perioada misiunii: 02.05.2007 - 16.05.2007
Auditor evaluat: Barbu C / Oprea V Luat la cunoştinţă:
Întocmit: Marcu G, şef serviciu administrativ
Data: 15.04.2007

FIŞA DE EVALUARE A MISIUNII DE AUDIT INTERN DE CĂTRE STRUCTURA AUDITATĂ

Nr. crt.	Obiectiv auditat	Note					Obs.
		1	2	3	4	5	
1.	Obiectivele de audit au fost comunicate clar la începutul misiunii				X		
2.	Au fost furnizate suficiente informaţii privind misiunea de efectuat				X		
3.	Misiunea a contribuit la obţinerea de rezultate sau la îmbunătăţirea unora deja existente					X	
4.	Misiunea a beneficiat de direcţii clare şi precise privind modul de desfăşurare				X		
5.	Obiectivele de audit stabilite au fost în concordanta cu activităţile desfăşurate					X	
6.	Constatările au fost prezentate într-o maniera logică, structurată, dinamică şi interesantă				X		
7.	S-a răspuns în toate cazurile la întrebările legate de misiunea de audit, iar răspunsurile au condus la obţinerea de concluzii relevante			X			
8.	Misiunea a fost desfăşurată adecvat, intervenţia la faţa locului a privit doar obiectivele stabilite şi comunicate				X		
9.	A existat un feed-back pe tot parcursul misiunii, iar acesta a fost util în găsirea de soluţii la probleme				X		
10.	Cum evaluaţi în general misiunea de audit				X		
11.	Consideraţi că obiectivele de audit stabilite au privit activităţile cu riscuri majore?				X		

Scanned with OKEN Scanner

12.	În desfăşurarea misiunii de audit au fost prezentate constatările şi recomandările când au fost identificate probleme				X		
13.	A existat o bună comunicare între auditor şi auditat					X	
14.	Auditorii au avut un comportament adecvat şi profesional					X	
15.	Ce v-a plăcut cel mai mult pe timpul misiunii de audit? Descrieţi cel puţin 3 aspecte care v-au plăcut cel mai mult. Răspuns: Cel mai mult mi-a plăcut comunicarea care a existat între auditor şi auditat, claritatea recomandărilor şi comportamentul adecvat şi profesional al auditorilor.						
16.	Ce v-a plăcut cel mai puţin pe timpul misiunii de audit? Descrieţi cel puţin 3 aspecte care v-au plăcut cel mai puţin. Răspuns: Nu în toate cazurile s-a răspuns la întrebările legate de misiunea de audit.						
17.	Ce obiective de audit consideraţi că nu au fost atinse în totalitate din cele comunicate? Răspuns: Consider că au fost atinse toate obiectivele de audit.						
18.	Ce obiective de audit consideraţi că ar fi necesar a fi cuprinse în programul viitor de audit? Răspuns: Calitatea procedurilor privind controlul intern în cazul înregistrării şi evidenţei patrimoniului.						
19.	Alte comentarii Răspuns: Nu am.						

Tabelele de mai sus vor fi completate ţinând cont de următorul sistem de punctaj:

- 1 pentru nesatisfăcător;
- 2 pentru slab;
- 3 pentru satisfăcător;
- 4 pentru bine;
- 5 pentru foarte bine.

Scanned with OKEN Scanner

INSTITUȚIA PUBLICĂ X

Anexa nr. 1

APROB:

PROCEDURA
Privind exercitarea controlului intern în cadrul serviciului financiar-contabilitate

1) SCOP

Scopul acestei proceduri este stabilirea unui set unitar de reguli pentru reglementarea modului de exercitare a controlului ierarhic în cadrul serviciului financiar - contabilitate și stabilirea responsabilităților privind întocmirea, avizarea și aprobarea documentelor aferente acestei activități.

2) DOMENIU

Procedura se aplica de către persoanele din cadrul serviciului financiar – contabilitate.

3) REFERINȚE NORMATIVE

- ROF;
- Fisele posturilor;
- Legea contabilității nr. 82 / 1991;
- Legea finanțelor publice nr. 500 /2002;
- Ordonanța Guvernului nr. 119 / 1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 522 / 2004 pentru aprobarea normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv.

4) DESCRIEREA PROCEDURII

4.1. Controlul ierarhic este activitatea prin care șefii direcți verifică respectarea de către subordonați a sarcinilor de serviciu stabilite în fișa postului.

Fac obiectul controlului ierarhic:

- ✓ angajamentele legale și bugetare;
- ✓ ordonanțarea cheltuielilor;
- ✓ efectuarea de încasări și plăți în numerar;

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ achiziţiile publice;
- ✓ întocmirea situaţiilor financiare;
- ✓ evidenţa patrimoniului;
- ✓ operarea în evidenţa contabilă a documentelor justificative;
- ✓ calculul şi acordarea drepturilor băneşti.

Controlul ierarhic constă în verificarea sistematică a operaţiunilor care fac obiectul acestuia, din punct de vedere al:

a) respectării tuturor prevederilor legale care le sunt aplicabile, în vigoare la data efectuării operaţiunilor (control de legalitate);
b) îndeplinirii sub toate aspectele a principiilor şi a regulilor procedurale şi metodologice care sunt aplicabile acestor categorii de operaţiuni (control de regularitate);
c) încadrării în limitele şi destinaţia creditelor bugetare / de angajament (control bugetar).

4.2. Pentru controlul financiar preventiv propriu se va întocmi separat o procedură.

4.3. Controlul reciproc

Controlul reciproc se exercită lunar de personalul subordonat contabilului şef astfel:

a. între evidenţa cantitativ valorică de la serviciul financiar – contabilitate şi evidenţa tehnico – operativă a gestiunilor din cadrul serviciului logistic prin efectuarea punctajelor lunare în vederea stabilirii corectitudinii operării documentelor justificative în evidenţa celor două servicii;

b. prin verificarea drepturilor băneşti cuvenite şi primite de personalul entităţii cu documentele specifice aflate în evidenţa serviciului resurse umane;

c. verificarea concordanţei între contractele de prestări de servicii întocmite pe luna în curs şi facturile întocmite de serviciul financiar – contabilitate.

4.4. Autocontrolul se exercită permanent de către fiecare persoană din cadrul serviciului financiar – contabilitate pentru respectarea prevederilor legale privind operaţiunile contabile, după cum urmează:

- ➢ casierul îşi verifică corectitudinea datelor înscrise în registrul de casă conform documentelor care au stat la baza efectuării operaţiunilor de încasări şi plăţi, precum şi soldul de casă;
- ➢ persoanele cu atribuţii în efectuarea ordinelor de plată vor verifica corectitudinea sumei înscrise, a contului plătitor, a beneficiarului, a contului beneficiarului şi a datei ordinului de plată; aceste elementele

Scanned with OKEN Scanner

se verifica prin compararea cu factura furnizorului şi datele cuprinse în ordonanţarea de plată;

- înregistrarea documentelor justificative se va face cu respectarea contului contabil şi a clasificaţiei bugetare; se va verifica şi concordanţa datelor din execuţia bugetară cu cele din evidenţa angajamentelor bugetare astfel încât la finele perioadei verificate acestea să fie egale cu plăţile efectuate;
- la finalul lunii, după listarea balanţei de verificare, se verifica corelaţiile conform precizărilor din procedura privind registrele de contabilitate;
- la întocmirea situaţiei financiare trimestriale, contabilul şef verifica corelaţiile amintite anterior, precum şi concordanta angajamentelor legale, bugetare şi a plăţilor efectuate cu bugetul aprobat pe capitole, titluri, articole şi alineate bugetare.

4.5. Controlul contabil intern se exercită permanent de tot personalul încadrat în serviciul financiar – contabilitate, în momentul parcurgerii etapelor privind înregistrarea în evidenţa contabilă a documentelor justificative.

5) RESPONSABILITĂŢI

Contabilul şef răspunde de aplicarea unitară a prevederilor acestei proceduri.

6) DISPOZIŢII FINALE

Procedura va fi adusă la cunoştinţa personalului care execută activităţile respective. Actuala procedură va fi revizuită în cazul în care apar modificări legale cu caracter general şi intern. Pe perioada absenţei de la serviciu a persoanelor nominalizate în anexa 1, prezenta procedură în forma iniţială sau revizuită se aplică şi de către înlocuitorii acestora Aceasta procedura intră în vigoare la data de 01.10.2007.

7) ANEXE

Anexa 1 - Lista cu personalul care a luat la cunoştinţă despre existenţa procedurii

Anexa 2 – Lista reviziilor.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1

LISTA

cu personalul care a luat la cunoştinţă despre existenta procedurii

Nr. crt.	FUNCŢIA	NUME ŞI PRENUME	SEMNĂTURA	DATA LUĂRII LA CUNOŞTINŢĂ
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

CONTABIL ŞEF

Anexa 2

LISTA REVIZIILOR

Nr. crt.	NATURA MODIFICĂRII	CAUZA MODIFICĂRII	DATA INTRARII ÎN VIGOARE
1.	Varianta iniţială		
2.	Revizuirea		
3.			

CONTABIL ŞEF

Scanned with OKEN Scanner

INSTITUȚIA PUBLICĂ X **Anexa nr. 2**

APROBAT:

PROCEDURA
privind executarea instructajului cu comisiile de inventariere a patrimoniului unității

CONȚINUTUL PROCEDURII

1) SCOP

Scopul acestei proceduri este:

a) Stabilirea unui set unitar de reguli pentru reglementarea executării inventarierii anuale a patrimoniului unității;

b) Stabilirea responsabilităților privind întocmirea, avizarea și aprobarea documentelor aferente acestei activități.

2) DOMENIU

Procedura se aplică de către persoanele din cadrul comisiilor de inventariere.

3) REFERINȚE NORMATIVE

A. Regulamentul de organizare și funcționare al entității;

B. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în M.O. nr. 506/27.07.2007;

C. OMFP nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, MO nr. 1174/13.12.2004;

D. OMFP nr.1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, MO nr. 23 bis din 07.01.2005.

4) DESCRIEREA PROCEDURII

Instructajul se efectuează de către șeful serviciului administrativ și contabilul șef și presupune parcurgerea următoarelor etape:

- verificarea prezenței membrilor comisiilor de inventariere;
- se prezintă instructajului întocmit privind pregătirea, organizarea și executarea acțiunii de inventariere generală a patrimoniului;

Scanned with OKEN Scanner

- se poartă discuţii libere privind modul efectiv de executare şi desfăşurare a inventariere;
- se semnează de către participanţi de efectuarea instructajului.

5) RESPONSABILITĂŢI

Contabilul şef şi şeful serviciului administrativ sunt responsabili pentru îndeplinirea prezentei proceduri.

6) DISPOZIŢII FINALE

a) Procedura va fi difuzată personalului care execută sau participă la activitatea de inventariere generală a elementelor de activ şi pasiv.
b) Procedura va fi revizuită în cazul în care apar modificări organizatorice sau ale reglementărilor legale care privesc inventarierea generală a elementelor de activ şi pasiv.
c) Anexele 1 şi 2 se păstrează la emitent.
d) Această procedură se aplică începând cu data de 01.12.2006.

7) ANEXE

Anexa 1 – Lista de difuzare a procedurii
Anexa 2 – Lista reviziilor.

Întocmit, **Contabil şef**

Anexa 1

LISTA
de difuzare a procedurii

Nr. crt.	Gradul, numele şi prenumele	Calitatea	Semnătura	Data
1.				
2.				
3.				
4.				

Întocmit,

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2

LISTA REVIZIILOR

Nr. crt.	Natura modificării	Cauza modificării	Data intrării în vigoare
1.	Varianta inițială	-	01.11.2006
2.	Revizuirea	Modificarea, completarea sau abrogarea	

Întocmit,

Scanned with OKEN Scanner

Instituţia publică X **Anexa nr. 3**

APROB:

PROCEDURA
Privind plăţile efectuate prin casieria entităţii

1) SCOP

Scopul acestei proceduri este stabilirea unui set unitar de reguli pentru reglementarea plăţilor efectuate prin casieria entităţii precum şi stabilirea responsabilităţilor privind întocmirea, avizarea şi aprobarea documentelor aferente acestei activităţi.

2) DOMENIU

Procedura se aplică de către persoana care îndeplineşte funcţia de casier.

3) REFERINŢE NORMATIVE

- Regulamentul de Organizare şi Funcţionare;
- fişa postului;
- Legea Contabilităţii nr.82/1991, republicată în MO nr. 506/27.07.2007;
- Decretul nr. 209/1976 pentru aprobarea regulamentului operaţiilor de casă;
- O.G. nr. 119/1999 privind auditul public intern şi controlul financiar preventiv, cu modificările şi completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 522/16.04.2003 pentru aprobarea normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv;
- O.M.F.P. nr. 946/04.07.2005 privind aprobarea codului controlului intern la entităţile publice.

4) DESCRIEREA PROCEDURII

Plăţile prin casieria unităţii se efectuează pentru: depuneri de numerar în conturile de disponibil deschise la trezorerie, depuneri de venituri bugetare, plăţi către personalul unităţii şi plăţi către persoane fizice sau juridice din afara unităţii.

În cazul **depunerilor de numerar** în conturile de disponibil, casierul:

a) întocmeşte foaia de vărsământ prin înscrierea sumelor ce urmează a fi depuse, a conturilor în care urmează a se depune sumele, componenţa monetarului;

Scanned with OKEN Scanner

b) se prezintă cu foaia de vărsământ la persoana din cadrul trezoreriei responsabilă cu verificarea acesteia;
c) predă numerarul la casieria trezoreriei.

În cazul **depunerilor de venituri bugetare**, casierul:

a) întocmeşte foaia de vărsământ prin înscrierea sumelor ce urmează a fi depuse, a capitolelor şi subcapitolelor de venituri conform clasificaţiei aprobate prin OMFP nr. 1954/16.12.2005 în care urmează a se depune sumele şi evidenţiază componenţa monetarului;
b) se prezintă cu foaia de vărsământ la persoana din cadrul trezoreriei responsabilă cu verificarea documentelor;
c) predă numerarul la casieria trezoreriei.

În cazul **plăţilor de numerar către personalul entităţii**, casierul:

a) verifică existenţa documentelor justificative (state de plată drepturi personal, ordine de serviciu pentru avans concediu odihnă, ordine de serviciu pentru decontare cheltuieli delegare şi detaşare, raport pentru avans cumpărare bunuri în numerar, decont avans deplasare sau misiune, alte acte din care rezultă obligaţii de plată către personalul unităţii);
b) verifică existenţa vizei de control financiar preventiv;
c) verifică dacă dispoziţia de plată către casierie cuprinde denumirea unităţii, denumirea, numărul şi data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului, numele şi prenumele, precum şi calitatea persoanei care primeşte suma, suma plătită (în cifre şi în litere), scopul plăţii, semnăturile conducătorului unităţii, viza de control financiar preventiv, completează numele său, suma încasată, data şi semnătura;
d) verifică dacă suma trecută în dispoziţia de plată este aceeaşi cu cea din documentul justificativ;
e) verifică existenţa aprobării ordonatorului de credite pe ordinele de serviciu de misiune şi a celor pentru concediu de odihnă;
f) verifică dacă au fost calculate cheltuielile de delegare şi vizate ordinele de serviciu de persoana care a efectuat calculul;
g) verifică dacă persoana beneficiară a sumelor a semnat de primire (verifică identitatea persoanei sau existenţa delegaţiei în cazul în care suma este ridicată de altă persoană decât titularul ei);
h) efectuează plata.

În cazul plăţilor de numerar către **persoane fizice sau juridice din afara unităţii**, casierul:

a) verifică dacă dispoziţia de plată către casierie este vizată de control financiar preventiv;
b) verifică dacă persoana beneficiară a sumelor a semnat de primire (verifică identitatea persoanei sau existenţa delegaţiei în cazul în care suma este ridicată de altă persoană decât titularul ei);

Scanned with OKEN Scanner

c) verifică existenţa documentelor justificative aprobate de ordonatorul de credite;
d) efectuează plata.

După efectuarea operaţiunilor prezentate mai sus, casierul întocmeşte registrul de casă pe fiecare sursă de finanţare (bugetar şi extrabugetar) efectuând următoarele operaţiuni:

- completează datele de identificare ale unităţii, data întocmirii (ziua, luna, anul);
- înscrie reportul zilei precedente;
- înscrie numărul curent, numărul actului de casă, numărul anexelor, explicaţii;
- înscrie sumele în coloana de plăţi;
- calculează rulajul pe încasări şi plăţi;
- calculează total intrări = sold precedent + total încasări;
- calculează soldul de închidere = total intrări – total plăţi;
- înscrie pe registru monetarul şi verifică existenţa acestuia;
- semnează registrul de casă şi predă exemplarul 1 la sfârşitul zilei persoanei desemnate din compartimentul financiar-contabil;
- verifică ca sumele rămase în casierie la sfârşitul zilei să nu depăşească plafonul de casă stabilit cu trezoreria (se pot păstra peste limita de casă sumele reprezentând drepturi de personal, sumele ridicate pentru plata despăgubirilor de orice natură, sumele reţinute din drepturile de personal cu titlu de garanţii, sumele încasate după ora fixată pentru efectuarea vărsămintelor în numerar la trezorerie).

5) RESPONSABILITĂŢI

Casierul are următoarele responsabilităţi:

- numerotează, sigilează registrul de casă şi carnetul chitanţier şi le prezintă contabilului şef pentru certificare;
- întocmeşte zilnic registrul de casă, în două exemplare;
- înainte de începerea activităţii zilnice verifică integritatea sigiliilor şi încuietorilor de la casa de bani;
- îi este interzis să ţină în casierie sume în numerar şi acte de valoare fără a fi numărate, înregistrate şi controlate, precum şi numerar sau alte valori care nu aparţin unităţii;
- ţine evidenţa persoanelor care au beneficiat de decontarea foilor de drum pentru concediu de odihnă;
- ţine evidenţa persoanelor care au beneficiat de avansuri spre decontare în vederea justificării la termen a sumelor primite.

Scanned with OKEN Scanner

6) DISPOZIŢII FINALE

Procedura va fi adusă la cunoştinţa personalului care îndeplineşte funcţia de casier. Actuala procedură va fi revizuită în cazul în care apar modificări legale cu caracter general sau intern.

Procedura intră în vigoare la data de 01.11.2006.

7) ANEXE

Anexa 1 Lista cu personalul care a luat la cunoştinţă despre existenţa procedurii;

Anexa 2 Lista reviziilor.

Contabil şef,

Anexa 1

LISTA

cu personalul care a luat la cunoştinţă despre existenţa procedurii

Nr. crt.	Funcţia	Numele şi prenumele	Semnătura la cunoştinţă	Data luării

Contabil şef,

LISTA REVIZIILOR

Nr. crt.	Natura modificării	Cauza modificării	Data intrării în vigoare
1.	Varianta iniţială	-	01.11.2006
2.	Revizuirea	Modificarea, completarea sau abrogarea	
3.			

Scanned with OKEN Scanner

INSTITUȚIA PUBLICĂ X **Anexa nr. 4**

APROB:

PROCEDURA
privind executarea inventarierii anuale a elementelor de activ și pasiv

1) SCOP

Scopul acestei proceduri este:

a) Stabilirea unui set unitar de reguli pentru efectuarea inventarierii anuale a elementelor de activ și pasiv;

b) Stabilirea responsabilităților privind întocmirea, avizarea și aprobarea documentelor aferente acestei activități.

2) DOMENIU

Procedura se aplică de către persoanele din cadrul comisiilor de inventariere stabilite de conducătorul entității.

3) REFERINȚE NORMATIVE

A)Regulamentul de organizare și funcționare al entității;

B)Legea contabilității nr.82/1991, republicată în M.O. nr. 506/27.07.2007;

C)OMFP nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, MO nr. 1174/13.12.2004;

D)OMFP nr.1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, MO nr. 23 bis din 07.01.2005.

4) DESCRIEREA PROCEDURII

Înainte de începerea inventarierii, președintele comisiei ia gestionarului o **declarație scrisă** și semnată de acesta, din care să rezulte dacă:

- are bunuri materiale date sau depozitate în altă parte, ori aparținând altor gestiuni;
- are documente de predare-primire care nu au fost operate (predate) la evidența contabilă;
- are plusuri sau minusuri în gestiune despre care are cunoștințe;
- a primit sau eliberat bunuri materiale fără documente legale;

Scanned with OKEN Scanner

- are bunuri materiale nerecepţionate sau care trebuie expediate pentru care s-au întocmit documente aferente;
- are asupra sa numerar rezultat din vânzarea unor bunuri din gestiune.

Gestionarul va menţiona în declaraţia scrisă felul, numărul şi data ultimului document de intrare/ieşire a bunurilor în/din gestiune.

Declaraţia se datează şi se semnează de către gestionar şi de către comisia de inventariere.

După luarea declaraţiei de la gestionar, preşedintele comisiei, în prezenta membrilor acesteia şi a gestionarului, sigilează toate depozitele, magaziile, spaţiile comune în care se află bunurile ce urmează a fi supuse inventarierii, păstrând asupra sa sigiliul, iar cheile rămân asupra gestionarului.

Inventarierea terenurilor se efectuează pe baza documentelor care atestă proprietatea acestora şi a schiţelor de amplasare. Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate şi a dosarului tehnic al acestora.

Maşinile, aparatura, utilajele, motoarele, mijloacele de transport, instrumentele muzicale se pun în funcţiune, iar cadrele tehnice din comisiile de inventariere vor verifica şi stabili în raport de comportare, starea calitativă.

Operaţiunea de sigilare – desigilare se repetă zilnic, până la terminarea operaţiunilor de inventariere. În timpul operaţiunii de inventariere, nu se admite schimbarea gestionarului.

Pe timpul inventarierii activitatea de primire, respectiv de distribuire a bunurilor materiale trebuie, pe cât posibil, redusă sau suspendată.

Dacă în timpul inventarierii intră în gestiune sau se eliberează bunuri materiale, aceste operaţiuni se vor efectua numai în prezenţa comisiei de inventariere, iar pe documentele de intrare-ieşire se va înscrie menţiunea „primit/eliberat în timpul inventarierii".

Documentele privind mişcările de bunuri materiale, pe timpul inventarierii, după ce au fost operate în evidenţă, se păstrează separat, până la terminarea completa a acţiunii. Aceste documente se vor viza în momentul primirii sau predării bunurilor materiale de către un membru al comisiei de inventariere.

Inventarierea bunurilor materiale trebuie făcută astfel încât existentul pe teren şi situaţia scriptică să exprime realitatea din ultima zi a lunii când se efectuează inventarierea.

Bunurile materiale aflate asupra oamenilor absenţi temporar din unitate (misiune, spital, concedii), precum şi bunurile materiale predate în custodie, la reparat, transformare în afara unităţii, se înscriu în documentele de inventariere ca existente pe teren, în baza actelor legale prin care se dovedeşte predarea-primirea lor, a datelor din evidenţa contabilă. În aceste cazuri, pe documentele de inventariere se menţionează **„NEINVENTARIAT FAPTIC"**.

Constatarea pe teren a bunurilor materiale se face prin cântărire, măsurare sau numărare, cu excepţia produselor păstrate în ambalajele intacte originale ale furnizorilor, a bunurilor materiale stanţate şi a celor în vrac.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru bunurile materiale ce se păstrează în ambalaje colective intacte, originale ale furnizorilor, cantităţile se determina pe baza datelor înscrise pe ambalaje sau pe baza documentelor primite. Dacă ambalajele nu conţin date de identificare, se controlează obligatoriu o parte din acestea, prin sondaj.

Metrajele (stofe, pânzeturi) se inventariază în metri liniari, cu măsurarea, obligatoriu, prin sondaj a unei părţi din acestea. Covoarele şi perdelele se inventariază obligatoriu prin bucăţi per metru pătrat, cu indicarea obligatorie a detaliilor specifice (covoare pluşate sau iută, culoare, perdele de voal sau materiale sintetice).

Concomitent cu determinarea cantitativă, comisiile de inventariere sunt obligate să stabilească şi starea calitativă reală a bunurilor materiale, fapt pentru care comisiile vor verifica atent fiecare obiect. Comisiile trebuie să examineze dacă bunurile materiale verificate nu prezintă o uzură mai avansată decât cea pe care trebuie să o aibă în mod normal.

Bunurile materiale a căror evidenţă se tine pe serii, vor fi inventariate nominal, pe fiecare serie în parte. În documentele de inventariere, încadrarea bunurilor materiale pe stări calitative, se face ţinând seama de starea reală în care au fost găsite.

Inventarierea cărţilor şi colecţiilor de publicaţii periodice din biblioteci se face prin confruntarea registrului inventar de evidenţă la biblioteci cu existentul real pe teren, întocmindu-se liste numai pentru exemplarele găsite lipsă sau constatate în plus.

Listele de inventariere **se semnează pe fiecare filă** de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar. Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menţioneze dacă toate valorile materiale din gestiune au fost inventariate şi consemnate în listele de inventariere în prezenţa sa şi dacă are obiecţii.

Rezultatele inventarierii se înscriu la comisii în următoarele documente:

- ❖ lista cu existentul la inventariere pe stări calitative (situaţii comparative de inventariere)
- ❖ lista de inventariere (model tipizat) cod 14-3-12 (pentru stabilirea lipsurilor sau plusurilor constatate)
- ❖ procesul-verbal de inventariere
- ❖ lista de inventariere (model tipizat) cod 14-3-12/b.

Lista cu existentul la inventariere este documentul primar de înregistrare a rezultatelor la inventariere, care se întocmeşte la toate locurile de executare a inventarierii şi conţine existentul faptic constatat pe teren.

Procesul verbal de inventariere este documentul prin care comisia prezintă concluziile sale asupra modului cum s-a executat acţiunea de inventariere. Procesul verbal se întocmeşte în 2 exemplare, pe fiecare gestiune unde s-a efectuat inventarierea, este semnat de comisia de inventariere şi

Scanned with OKEN Scanner

gestionari, aprobat de directorul instituției, după ce au fost avizat în prealabil de consilierul juridic, contabilul șef și de șeful serviciului administrativ. Procesul verbal de inventariere va cuprinde următoarele elemente:

- perioada și gestiunile inventariate;
- persoanele care au efectuat inventarierea și ordinul prin care acestea au fost numite;
- plusurile și minusurile constatate, cauzele producerii și persoanele vinovate;
- propunerile de compensări și scăzăminte;
- propunerile de scoatere din funcțiune, declasare și casare;
- bunurile deprecierile, atipice, cu mișcare lentă sau fără mișcare;
- creanțele și datoriile instituției publice;
- valorificarea rezultatelor inventarierii;
- constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea și asigurarea integrității bunurilor din patrimoniu.

Procesul verbal de inventariere va avea ca **anexe** următoarele documente:

- ✓ listele cu existentul la inventariere semnate de comisia și gestionar;
- ✓ tabelul nominal centralizator al bunurilor în folosință la diverși utilizatori;
- ✓ situațiile pentru regularizarea diferențelor constatate cu ocazia inventarierii.

5) RESPONSABILITĂȚI

Comisiile de inventariere prin președinții comisiilor de inventariere au următoarele responsabilități:

- să cunoască și să aplice întocmai prevederile Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004, privind inventarierea elementelor de activ și pasiv;
- să-și desfășoare activitatea în plen și să verifice existentul bunurilor materiale prin numărare, cântărire și măsurare, în vederea determinării exacte a cantităților;
- să stabilească starea calitativă reală a bunurilor materiale;
- să folosească instrumente de verificat și cântărire verificate;
- să întocmească documente de inventariere la timp și în bune condițiuni și să le prezinte conducerii pentru aprobare;
- să calculeze și să aplice coeficienții de perisabilitate la bunurile materiale la care s-au înregistrat minusuri, iar atunci când minusurile depășesc pierderile legale ori se înregistrează plusuri sau diferențe de stări calitative nejustificate, să efectueze cercetarea administrativă privind aceste diferențe;
- să bareze și să semneze, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile materiale.

Scanned with OKEN Scanner

6) DISPOZIŢII FINALE

Procedura va fi difuzată personalului care execută sau participă la activitatea respectivă de către emitent. Actuala procedură va fi revizuită în cazul în care apar modificări organizatorice sau ale reglementărilor legale cu caracter general şi intern pe baza cărora se desfăşoară activitatea care face obiectul acestei proceduri. Anexele 1 şi 2 se păstrează la emitent. Această procedură se aplică începând cu data de 01.11.2007.

7) ANEXE

Anexa 1 – Lista de difuzare a procedurii
Anexa 2 – Lista reviziilor.

Contabil şef,

Anexa 1

LISTA
de difuzare a procedurii

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Calitatea	Semnătura	Data
1		Preşedinţi comisii de inventariere		
2				
3				
4				
5				
6				

Contabil şef,

Anexa 2

LISTA REVIZIILOR

Nr. crt.	Natura modificării	Cauza modificării	Data intrării în vigoare
1.	Varianta iniţială	-	01.11.2007
2.	Revizuirea	Modificarea, completarea sau abrogarea	
3.			

Contabil şef,

Scanned with OKEN Scanner

Standardele de audit intern

1000 – Scopul, autoritate şi responsabilităţi

Scopul, autoritatea şi responsabilităţile auditului intern trebuie să fie definite în mod oficial într-un regulament, în conformitate cu *Standardele* şi să fie aprobate de Consiliul organizaţiei.

1000. A1 – Natura misiunilor de asigurare efectuate pentru organizaţie trebuie să fie definită în Regulamentul de funcţionare a Departamentului de audit intern. Dacă misiunile de asigurare urmează să fie efectuate către părţi din afara entităţii, natura lor trebuie de asemenea să fie definită în Regulament.

1000. C1 – Natura misiunilor de consultanţă trebuie să fie definită în Regulamentul de funcţionare a Departamentului de audit intern.

1100 – Independenţă şi obiectivitate

Activitatea de audit intern trebuie să fie independentă, iar auditorii interni trebuie să-şi desfăşoare activitatea cu obiectivitate.

1110 – Independenţă în cadrul entităţii

Conducătorul Departamentului de audit intern trebuie să raporteze în cadrul entităţii unui nivel ierarhic care să-i permită îndeplinirea responsabilităţilor în cadrul activităţii de audit intern.

1110.A1– Activitatea de audit intern nu trebuie să fie supusă nici unei imixtiuni în ceea ce priveşte definirea ***ariei sale de aplicabilitate,*** realizarea activităţii şi comunicarea rezultatelor.

1120 – Obiectivitate individuală

Auditorii interni trebuie să aibă o atitudine imparţială şi neinfluenţată şi să evite conflictele de interese.

1130 – Prejudicii aduse independenţei sau obiectivităţii

Dacă obiectivitatea sau independenţa auditorilor interni sunt afectate în fapt sau în aparenţă, părţile interesate trebuie să fie informate de detaliile situaţiilor care creează aceste prejudicii. Forma acestei comunicări va depinde de natura prejudiciului.

1130.A1 – Auditorii interni trebuie să evite să evalueze anumite operaţiuni de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea unui

Scanned with OKEN Scanner

auditor este considerată a fi afectată atunci când acesta realizează o misiune de asigurare pentru o activitate pentru care a fost responsabil în cursul anului precedent.

1130.A2 – Misiunile de asigurare care vizează funcţiile de care răspunde **conducătorul activităţii de audit intern** trebuie să fie supervizate de o persoană care nu face parte din structura de audit intern.

1130.C1 – Auditorii interni pot oferi servicii de consultanţă în legătură cu realizarea operaţiunilor pentru care au fost responsabili în trecut.

1130.C2 – Dacă independenţa sau obiectivitatea auditorilor interni ar putea fi afectată în legătură cu serviciile de consultanţă propuse, ei trebuie să informeze în această privinţă clientul care a solicitat misiunea, înainte de a o accepta.

1200 – Competenţă şi conştiinciozitate profesională

Misiunile trebuie să fie îndeplinite cu competenţă şi cu conştiinciozitate profesională.

1210 – Competenţă

Auditorii interni trebuie să deţină cunoştinţele, priceperea şi celelalte competenţe necesare exercitării responsabilităţilor lor individuale. Departamentul de audit intern trebuie să deţină sau să dobândească în mod colectiv cunoştinţele, priceperea şi celelalte competenţe necesare exercitării responsabilităţilor care le revin.

1210.A1 – Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să obţină sfatul şi asistenţa de specialitate din partea altor persoane dacă personalul din Departamentul de audit intern nu deţine cunoştinţele, priceperea sau alte competenţe necesare pentru a realiza parţial sau total misiunea.

1210.A2 – Auditorii interni trebuie să deţină cunoştinţe suficiente pentru a identifica indiciile unei fraude, dar aceasta nu înseamnă că trebuie să aibă acelaşi nivel de competenţă ca şi o persoană a cărei principală responsabilitate este detectarea şi investigarea fraudelor.

1210.A3 – Auditorii interni trebuie să aibă cunoştinţe legate de principalele riscuri şi controale IT, dar şi de tehnicile de audit asistate de calculator disponibile pentru a-şi exercita activitatea desemnată. Totuşi, nu este de aşteptat ca toţi auditorii interni să aibă experienţa unui auditor intern a cărei principală responsabilitate este auditarea sistemelor IT.

1210.C1 – Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să refuze o misiune de consultanţă sau să obţină sfatul şi asistenţa de specialitate din partea altor persoane dacă personalul din

Scanned with OKEN Scanner

Departamentul de audit intern nu deţine cunoştinţele, priceperea sau alte competenţe necesare pentru a realiza parţial sau total misiunea.

1220 – Conştiinciozitate profesională

Auditorii interni trebuie să îşi exercite activitatea cu conştiinciozitatea şi priceperea care se aşteaptă din partea unui auditor intern prudent şi competent. Conştiinţa profesională nu implică infailibilitatea.

1220.A1 – Auditorul intern trebuie să acorde toată atenţia necesară practicii sale profesionale luând în calcul următoarele elemente:

- sfera de activitate necesară pentru atingerea obiectivelor misiunii;
- complexitatea relativă, pragul de semnificaţie sau caracterul semnificativ al problemelor asupra cărora se aplică procedurile misiunilor de asigurare;
- adecvarea şi eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control şi de guvernanţă ale organizaţiei;
- probabilitatea existenţei unor erori, nereguli sau neconformităţi semnificative;
- costul aplicării misiunilor de asigurare în raport cu avantajele potenţiale.

1220.A2 – În exercitarea cu conştiinciozitate a activităţii, auditorul intern trebuie să ia în consideraţie utilizarea instrumentelor de audit asistate de calculator şi a altor tehnici de analiză a datelor.

1220.A3 - Auditorul intern trebuie să manifeste o vigilenţă deosebită în ceea ce priveşte riscurile semnificative care ar putea afecta obiectivele, operaţiunile sau resursele. Totuşi, numai aplicarea procedurilor de asigurare, chiar dacă este efectuată cu conştiinciozitatea profesională necesară, nu garantează identificarea tuturor riscurilor semnificative.

1220.C1 – Auditorul intern trebuie să efectueze o misiune de consultanţă cu conştiinciozitate profesională, luând în consideraţie următoarele elemente:

- necesităţile şi aşteptările clienţilor, inclusiv în ceea ce priveşte natura, planificarea şi comunicarea rezultatelor misiunii;
- complexitatea relativă a misiunii şi volumul de muncă necesar pentru atingerea obiectivelor stabilite;
- costul misiunii de consultanţă în raport cu avantajele potenţiale.

1230 –Pregătirea profesională continuă

Auditorii interni trebuie să-şi îmbunătăţească cunoştinţele, priceperea şi alte competenţe necesare prin pregătire profesională continuă.

Scanned with OKEN Scanner

1300 – Programul de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii

Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să elaboreze şi să întreţină un program de asigurare şi îmbunătăţire a calităţii care să acopere toate aspectele legate de activitatea de audit intern şi să monitorizeze permanent eficacitatea acestuia. Acest program va include evaluări interne şi externe ale calităţii şi monitorizare internă permanentă. Fiecare parte a programului trebuie să fie concepută astfel încât să ajute activitatea de audit intern să aducă un plus de valoare şi să îmbunătăţească activităţile organizaţiei, dar şi să ofere o asigurare că activitatea de audit intern se desfăşoară în conformitate cu *Standardele* şi cu *Codul Etic.*

1310 – Evaluări ale programului de controlul calităţii

Activitatea de audit intern trebuie să adopte un proces care să permită monitorizarea şi evaluarea eficacităţii globale a programului de controlul calităţii. Acest proces trebuie să cuprindă atât evaluări interne, cât şi evaluări externe.

1311 – Evaluări interne

Evaluările interne trebuie să cuprindă:

- revizuiri permanente privind performanţa activităţii de audit intern; şi
- revizuiri periodice, efectuate prin auto-evaluare sau de către alte persoane din cadrul entităţii care cunosc practicile de audit intern şi *Standardele.*

1312 – Evaluări externe

Evaluările externe trebuie să fie realizate cel puţin o dată la cinci ani de către un auditor independent şi care deţine competenţa necesară din afara entităţii, sau de o echipă de auditori independenţi şi care deţin competenţele necesare din afara entităţii. Nevoia potenţială de evaluări externe mai dese, ca şi competenţa şi independenţa auditorului extern sau a echipei de auditori, inclusiv orice posibil conflict de interese, trebuie discutat de către conducătorul Departamentului de audit intern cu Consiliul. De asemenea, astfel de discuţii trebuie să ţină cont de mărimea, complexitatea şi specificul organizaţiei în corelaţie cu experienţa auditorului sau echipei.

1320 – Rapoarte referitoare la programul de calitate

conducătorul Departamentului de audit intern trebuie să comunice Consiliului rezultatele evaluărilor externe.

1330 – Utilizarea menţiunii „Efectuat în conformitate cu *Standardele*" Auditorii interni sunt încurajaţi să menţioneze, în rapoartele pe care le întocmesc, că activităţile lor sunt *„efectuate în conformitate cu Standardele pentru practica profesională în domeniul*

Scanned with OKEN Scanner

auditului intern ". Totuşi, auditorii interni pot folosi această menţiune doar dacă evaluările programului de îmbunătăţire a calităţii demonstrează că activitatea de audit intern este efectuată în conformitate cu *Standardele.*

1340 – Prezentarea neconformităţii

Chiar dacă activitatea de audit intern trebuie să fie efectuată respectând cu stricteţe Standardele în ansamblul lor, iar auditorii interni trebuie să respecte Codul Etic, pot exista situaţii în care această conformitate nu este pe deplin realizată. Atunci când această neconformitate influenţează în ansamblul său aria de aplicabilitate a activităţii de audit intern sau funcţionarea Departamentului de audit intern, această situaţie trebuie adusă atât la cunoştinţa conducerii superioare executive, cât şi la cea a Consiliului.

Standarde de performanţă

2000 – Gestionarea activităţii de audit intern

Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să gestioneze în mod eficient activitatea de audit intern, astfel încât să se asigure că ea aduce un plus de valoare entităţii.

2010 – Planificarea

Responsabilul pentru activitatea de audit intern trebuie să realizeze o planificare bazată pe riscuri pentru a defini prioritătile activităţii de audit intern în concordanţă cu obiectivele entităţii.

2010.A1 – Programul misiunilor de audit intern trebuie să se bazeze pe o evaluare a riscurilor, realizată cel puţin o dată pe an. La stabilirea acestui proces, auditorul intern trebuie să ia în calcul punctele de vedere ale managementului şi Consiliului organizaţiei.

2010.C1 – Atunci când îi este propusă o misiune de consultanţă, responsabilul pentru activitatea de audit intern trebuie, înainte de a o accepta, să ia în calcul în ce măsură aceasta poate aduce un plus de valoare şi îmbunătăţi managementul riscurilor şi funcţionarea entităţii. Misiunile care au fost acceptate trebuie să fie integrate în planul de audit.

2020 – Comunicarea şi aprobarea

Responsabilul pentru activitatea de audit intern trebuie să comunice managementului şi Consiliului planurile privind activitatea de audit intern şi resursele necesare, inclusiv modificările intermediare semnificative, în vederea examinării şi aprobării acestora. Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să semnaleze, de asemenea, impactul oricărei limitări a resurselor.

Scanned with OKEN Scanner

2030 – Gestionarea resurselor

Conducătorul activității de audit intern trebuie să se asigure că resursele alocate acestei activități sunt adecvate, suficiente și alocate efectiv în vederea realizării planului de audit aprobat.

2040 – Politici și proceduri

Conducătorul activității de audit intern trebuie să stabilească politicile și procedurile care să dirijeze activitatea de audit intern.

2050 – Coordonarea

Conducătorul activității de audit intern trebuie să comunice celorlalți prestatori interni și externi de servicii de asigurare și de consiliere informațiile necesare și să își coordoneze activitățile cu aceștia, astfel încât să asigure o acoperire adecvată a activităților și să minimizeze suprapunerile.

2060 – Rapoarte transmise managementului și Consiliului

Conducătorul activității de audit intern trebuie să raporteze periodic managementului și Consiliului cu privire la scopul, autoritatea, responsabilitatea și funcționarea activității de audit intern, în raport cu planul stabilit. Aceste rapoarte trebuie să includă, de asemenea, aspecte legate de expunerile la riscurile semnificative și de controlul acestora, aspectele legate de guvernanța corporativă, precum și alte aspecte necesare conducerii executive și Consiliului, sau solicitate de acestea.

2100 – Natura activității

Activitatea de audit intern trebuie să evalueze și să contribuie la îmbunătățirea sistemelor de management al riscurilor, de control și de guvernanță a entității folosind o abordare sistematică și metodică.

2110 – Managementul riscurilor

Activitatea de audit intern trebuie să ajute entitatea prin identificarea și evaluarea expunerilor semnificative la riscuri și să contribuie la îmbunătățirea sistemelor de management și control al riscurilor.

2110.A1 – Activitatea de audit intern trebuie să monitorizeze și să evalueze eficacitatea sistemului de management al riscurilor aparținând entității.

2110.A2 – Activitatea de audit intern trebuie să evalueze expunerile la riscurile aferente guvernanței entității, operațiunilor și sistemelor informaționale cu privire la:

- fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- protejarea activelor;
- respectarea legilor, regulamentelor și contractelor.

2110.C1 – Pe parcursul misiunilor de consultanță, auditorii interni trebuie să abordeze riscurile în conformitate cu obiectivele misiunii

Scanned with OKEN Scanner

şi să fie atenţi la existenţa unor alte riscuri semnificative.

2110.C2 – În procesul de identificare şi de evaluare a expunerii semnificative la riscuri ale organizaţiei, auditorii interni trebuie să includă cunoştinţele despre riscuri dobândite din misiunile de consultanţă.

2120 – Controlul

Activitatea de audit intern trebuie să ajute entitatea să păstreze controale eficace prin evaluarea eficacităţii şi eficienţei acestora şi prin promovarea îmbunătăţirii continue a lor.

2120.A1 – Pe baza rezultatelor evaluărilor riscurilor, activitatea de audit intern trebuie să evalueze adecvarea şi eficacitatea controalelor privind guvernanţa entităţii, operaţiunile şi sistemele de informare din organizaţie. Această evaluare trebuie să vizeze următoarele aspecte:

- fiabilitatea şi integritatea informaţiilor financiare şi operaţionale;
- eficacitatea şi eficienţa operaţiunilor;
- protejarea activelor;
- respectarea legilor, regulamentelor şi contractelor.

2120.A2 – Auditorii interni trebuie să stabilească în ce măsură au fost definite scopurile şi obiectivele privind operaţiunile şi programele şi dacă aceste scopuri şi obiective sunt conforme cu cele ale organizaţiei.

2120.A3 – Auditorii interni trebuie să revizuiască operaţiunile şi programele pentru a stabili în ce măsură rezultatele corespund scopurilor şi obiectivelor stabilite şi dacă aceste operaţiuni şi programe sunt implementate sau realizate aşa cum s-a prevăzut.

2120.A4 – Pentru evaluarea controalelor sunt necesare criterii adecvate. Auditorii interni trebuie să stabilească în ce măsură a definit managementul criterii adecvate pentru a determina dacă au fost atinse obiectivele şi scopurile. Dacă aceste criterii sunt adecvate, auditorii interni trebuie să le utilizeze în evaluarea pe care o fac. Dacă nu sunt adecvate, auditorii interni trebuie să colaboreze cu managementul pentru a elabora criterii corespunzătoare de evaluare.

2120.C1 – În cursul misiunilor de consultanţă, auditorii interni trebuie să examineze controalele în conformitate cu obiectivele misiunii şi să fie atenţi la existenţa oricărui punct slab semnificativ privind controlul.

2120.C2 – În cadrul procesului de identificare şi de evaluare a expunerilor semnificative la risc ale organizaţiei, auditorii interni trebuie să ia în consideraţie cunoştinţele despre sistemele de control pe care le-au dobândit în cursul misiunilor lor de consultanţă.

Scanned with OKEN Scanner

2130 – Guvernanța

Activitatea de audit intern trebuie să evalueze și să facă recomandări adecvate pentru îmbunătățirea procesului de guvernanță în vederea atingerii următoarelor obiective:

- promovarea valorilor etice adecvate în cadrul organizației;
- asigurarea efectuării unui management organizațional eficace și asigurarea responsabilizării aferente;
- comunicarea eficace a informațiilor despre riscuri și control structurilor adecvate din cadrul organizației;
- Coordonarea efectivă a activităților și comunicarea informațiilor între conducerea executivă, precum și auditorilor interni și externi și Consiliului.

2130.A1 – Activitatea de audit intern trebuie să evalueze proiectarea, implementarea și eficacitatea obiectivelor, programelor și activităților legate de etica organizației.

2130.C1 – Obiectivele misiunii de consultanță trebuie să corespundă valorilor și obiectivelor generale ale entității.

2200 – Planificarea misiunii

Auditorii interni trebuie să elaboreze și să înregistreze un plan pentru fiecare misiune, plan care să includă aria de aplicabilitate, obiectivele, calendarul și alocarea resurselor.

2201 – Considerații referitoare la planificare

La planificarea misiunii, auditorii interni trebuie să ia în considerare:

- obiectivele activității care este revizuită și mijloacele prin care activitatea își controlează desfășurarea;
- riscurile semnificative legate de activitate, obiectivele sale, resursele utilizate, precum și operațiile și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil;
- adecvarea și eficacitatea sistemelor de management și control al riscurilor activității, cu referire la un cadru sau model relevant de control;
- oportunitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemelor de management și control al riscurilor activității.

2201.A1 – La planificarea unei misiuni pentru părțile din afara organizației, auditorii interni trebuie să stabilească o înțelegere scrisă cu aceștia în legătură cu obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilitățile fiecărei părți și alte așteptări ale clientului, inclusiv în ce privește restricțiile cu privire la comunicarea rezultatelor misiunii și accesul la dosarul misiunii.

2201.C1 – Auditorii interni trebuie să stabilească cu clientul misiunii de consultanță o înțelegere cu privire la obiectivele, aria de aplica-

Scanned with OKEN Scanner

bilitate, responsabilităţile fiecărei părţi şi alte aşteptări ale clientului. Pentru misiunile semnificative, acest acord trebuie să fie documentat.

2210 – Obiectivele misiunii

Obiectivele trebuie să fie stabilite pentru fiecare misiune în parte.

2210.A1 – Auditorii interni trebuie să realizeze o evaluare preliminară a riscurilor relevante pentru activitatea revizuită. Obiectivele misiunii trebuie să reflecte rezultatele acestei evaluări.

2210.A2 – La elaborarea obiectivelor misiunii, auditorul intern trebuie să ţină cont de probabilitatea existenţei erorilor, neregularităţilor, a cazurilor de neconformitate, precum şi a altor expuneri semnificative.

2210.C1 – Obiectivele unei misiuni de consultanţă trebuie să abordeze procesele care privesc riscurile, controlul şi guvernanţa organizaţiei în limita convenită cu clientul.

2220 – Aria de aplicabilitate a misiunii

Aria de aplicabilitate stabilită trebuie să fie suficientă astfel încât să îndeplinească obiectivele misiunii.

2220.A1 – Aria de aplicabilitate a misiunii trebuie să includă luarea în consideraţie a sistemelor, înregistrărilor, personalului şi activelor relevante, inclusiv a acelor aflate sub controlul unor terţe părţi.

2220.A2 – Dacă pe parcursul unei misiuni de asigurare apar oportunităţi semnificative de consultanţă, trebuie să se încheie în scris o înţelegere în legătură cu obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilităţile fiecărei părţi şi alte aşteptări, iar rezultatele misiunii de consultanţă trebuie să fie comunicate în conformitate cu standardele de consultanţă.

2220.C1 – Atunci când efectuează o misiune de consultanţă, auditorii interni trebuie să se asigure că aria de aplicabilitate a misiunii permite îndeplinirea obiectivelor convenite. Dacă, în cursul misiunii, auditorii interni manifestă rezerve privind aria de aplicabilitate, aceste rezerve trebuie discutate cu clientul pentru a decide dacă misiunea poate fi continuată.

2230 – Resurse alocate misiunii

Auditorii interni trebuie să stabilească resursele adecvate atingerii obiectivelor misiunii. Selectarea personalului din cadrul departamentului de audit intern trebuie să se bazeze pe o evaluare a naturii şi complexităţii fiecărei misiuni, a constrângerilor de timp şi a resurselor disponibile.

2240 – Programul de lucru al misiunii

Auditorii interni trebuie să elaboreze un program de lucru care să permită îndeplinirea obiectivelor misiunii. Acest program de lucru trebuie să fie îndosariat.

Scanned with OKEN Scanner

2240.A1 – Prin programul de lucru trebuie să se stabilească procedurile ce urmează a fi aplicate pentru a identifica, analiza, evalua şi înregistra informaţiile pe durata misiunii. Programul de lucru trebuie să fie aprobat înainte de implementarea sa şi orice ajustări trebuie să fie aprobate cu promptitudine.

2240.C1 – Programul de lucru al unei misiuni de consultanţă poate varia din punct de vedere al formei şi al conţinutului, în funcţie de natura misiunii.

2300 – Realizarea misiunii

Auditorii interni trebuie să identifice, analizeze, evalueze şi să documenteze informaţii suficiente pentru atingerea obiectivelor misiunii.

2310 – Identificarea informaţiilor

Auditorii interni trebuie să identifice informaţii suficiente, fiabile, relevante şi utile pentru atingerea obiectivelor misiunii.

2320 – Analiza şi evaluarea

Auditorii interni trebuie să-şi bazeze concluziile şi rezultatele misiunii lor pe analize şi evaluări corespunzătoare.

2330 – Documentarea informaţiilor

Auditorii interni trebuie să documenteze informaţiile relevante în vederea justificării concluziilor şi rezultatelor misiunii.

2330.A1 – Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să controleze accesul la dosarele misiunii. Acesta trebuie să obţină acordul conducerii superioare executive şi/sau consultanţă juridică, dacă este cazul, înainte de a transmite aceste dosare unor terţi.

2330.A2 – Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să stabilească reguli privind păstrarea dosarelor misiunii. Aceste reguli trebuie să fie în conformitate cu regulamentele organizaţiei, precum şi cu alte cerinţe legale sau reglementări adecvate.

2330.C1 – Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să stabilească reguli privind atât custodia şi păstrarea dosarelor misiunii, cât şi transmiterea lor către terţi interni sau externi. Aceste reguli trebuie să fie în conformitate cu regulamentele entităţii, precum şi cu alte cerinţe legale sau reglementări adecvate.

2340 – Supervizarea misiunii

Misiunile trebuie să facă obiectul unei supervizări corespunzătoare în vederea asigurării îndeplinirii obiectivelor, asigurării calităţii şi dezvoltării profesionale a personalului.

2400 – Comunicarea rezultatelor

Auditorii interni trebuie să comunice rezultatele misiunii.

Scanned with OKEN Scanner

2410 – Criterii în ceea ce privește comunicarea

Comunicarea trebuie să includă obiectivele și aria de aplicabilitate ale misiunii, precum și concluziile, recomandările și planurile de acțiune aplicabile.

2410.A1 – Comunicarea finală a rezultatelor trebuie să conțină, acolo unde este cazul, opinia de ansamblu a auditorului intern și/sau concluziile acestuia.

2410.A2 – Auditorii interni sunt încurajați să atingă performanțe satisfăcătoare în comunicările privind misiunile.

2410.A3 – Atunci când rezultatele misiunii sunt puse la dispoziția unor părți din afara entității, comunicarea trebuie să includă restricții în ceea ce privește distribuirea și utilizarea ace stor rezultate.

2410.C1 – Comunicarea privind evoluția și rezultatele unei misiuni de consultanță vor varia ca formă și conținut în funcție de natura misiunii și de necesitățile clientului.

2420 - Calitatea comunicării

Comunicarea trebuie să fie corectă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și realizată în timp util.

2421 – Erori și omisiuni

Dacă o comunicare finală conține o eroare sau o omisiune semnificativă, conducătorul activității de audit intern trebuie să comunice informațiile corectate tuturor părților care au primit versiunea inițială.

2430 – Comunicarea neconformității cu *Standardele*

Atunci când nerespectarea *Standardelor* are un impact asupra unei anumite misiuni, comunicarea rezultatelor trebuie să cuprindă:

- *Standardul(ele)* care nu a(u) fost respectat(e) în totalitate;
- Motivul sau motivele neconformității; și
- Efectul neconformității asupra misiunii.

2440 – Diseminarea rezultatelor

Conducătorul activității de audit intern trebuie să comunice rezultatele părților îndreptățite.

2440.A1 – Conducătorul activității de audit intern este responsabil cu comunicarea rezultatelor finale părților care pot acorda atenția cuvenită acestora.

2440.A2 – Dacă nu este mandatat în baza unor cerințe legale, statutare sau de reglementare, înaintea comunicării rezultatelor misiunii către părți din afara organizației, conducătorul activității de audit intern trebuie:

- ***să evalueze riscul potențial pentru entitate;***
- ***să se consulte cu conducerea superioară executivă și/sau cu consilierul juridic, dacă este cazul;***

Scanned with OKEN Scanner

- ***Să controleze diseminarea rezultatelor prin restricţionarea folosirii acestora.***

2440.C1 – Conducătorul activităţii de audit intern este responsabil pentru comunicarea către clienţi a rezultatelor finale ale misiunilor de consultanţă.

2440.C2 – Pe parcursul misiunilor de consultanţă, pot fi identificate aspecte referitoare la managementul riscurilor, la control şi la guvernanţă. Ori de câte ori aceste aspecte sunt semnificative pentru entitate, ele trebuie să fie comunicate conducerii executive şi Consiliului.

2500 – Monitorizarea evoluţiei

Conducătorul activităţii de audit intern trebuie să stabilească şi să menţină un sistem care să permită monitorizarea acţiunilor întreprinse ca urmare a dispoziţiilor managementului în baza rezultatelor comunicate.

2500.A1 – Responsabilul pentru activitatea de audit intern trebuie să stabilească un proces de urmărire a implementării rezultatelor a care să permită monitorizarea şi garantarea faptului că măsurile luate de conducerea au fost implementate în mod eficient sau că managementul a acceptat să-şi asume riscul de a nu întreprinde nici o măsură.

2500.C1 – Activitatea de audit intern trebuie să monitorizeze implementarea dispoziţiilor managementului în baza rezultatelor misiunii de consultanţă în limitele în care acestea au fost convenite cu clientul.

2600 – Soluţionarea acceptării riscurilor de către management

Atunci când conducătorul activităţii de audit intern consideră că managementul a acceptat un nivel al riscului rezidual care poate fi inacceptabil pentru entitate, conducătorul activităţii de audit intern trebuie să discute acest aspect împreună cu conducerea executivă la cel mai înalt nivel. Dacă nu pot lua o decizie cu privire la riscul rezidual, conducătorul activităţii de audit intern şi conducerea executivă trebuie să se adreseze Consiliului pentru soluţionarea acestei situaţii.

Scanned with OKEN Scanner

GLOSAR

Activitatea de audit intern – este asigurată de un serviciu, divizie, echipă de consultanţi sau de orice alt practician care oferă o asigurare independentă şi obiectivă şi servicii de consultanţă care contribuie la adăugarea unui plus de valoare şi la îmbunătăţirea operaţiunilor organizaţiei. Activitatea de audit intern ajută această organizaţie să îţi atingă obiectivele aducând o abordare sistematică şi metodică la evaluarea şi îmbunătăţirea eficacităţii proceselor de management al riscurilor, de control, şi de guvernare a organizaţiei.

Angajamentul bugetar - reprezintă orice act prin care o autoritate competentă, afectează fonduri publice unei anumite destinaţii, în limita creditelor bugetare aprobate.

Angajamentul juridic - este actul de origine al cheltuielii care obligă entitatea publică să-l respecte.

Angajamentul legal - reprezintă orice act cu efect juridic, din care rezultă o obligaţie pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public.

Angajare - document, act juridic constitutiv de drepturi şi obligaţii.

Audit public intern - activitatea funcţional independentă şi obiectivă, care dă asigurări şi consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor şi cheltuielilor publice, perfecţionând activităţile entităţii publice. Ajută entitatea publică să îşi îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică şi metodică, care evaluează şi îmbunătăţeşte eficienţa şi eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului şi a proceselor de administrare.

Auditul situaţiilor financiare – obiectivul unui audit al situaţiilor financiare este de a permite auditorului să exprime o opinie legată de întocmirea situaţiilor financiare sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru aplicabil de raportare financiară. Un audit al situaţiilor financiare reprezintă o misiune de asigurare (vezi misiune de asigurare).

Autorizare legală - este legea ca act juridic din care rezultă, direct sau indirect, o obligaţie de plată în sarcina statului.

Scanned with OKEN Scanner

Autorizare bugetară - este creditul prin care se afectează fondurile băneşti necesare stingerii obligaţiilor de plată.

Carta auditului intern - defineşte obiectivele, drepturile şi obligaţiile auditului intern şi este elaborată de către fiecare şef al structurii de audit public intern şi aprobată de conducătorul entităţii publice. Carta auditului intern informează despre obiectivele şi metodele de audit, clarifică misiunea de audit, fixează regulile de lucru între auditori şi auditat şi promovează regulile de conduită.

Cauză - explicaţia diferenţei între ceea ce ar trebui să existe şi ceea ce există efectiv.

Circuitul auditului - înseamnă capacitatea de a identifica o informaţie şi de a urmări parcursul acesteia într-un proces. Permite regăsirea unei informaţii până la sursă.

Codul privind conduita etică a auditorului intern - reprezintă un ansamblu de principii şi reguli de conduită care trebuie să guverneze activitatea auditorilor interni. Scopul Codului privind conduita etică a auditorului intern este de a promova cultura etică în viziunea globală a profesiei de auditor intern. Codul privind conduita etică a auditorului intern cuprinde regulile pe care auditorii interni trebuie să le respecte în exercitarea atribuţiilor.

Conducătorul activităţii de audit intern – postul de cel mai înalt nivel din cadrul entităţii, cu responsabilităţi privind activităţile de audit intern. Într-o activitate de audit intern, organizată în mod clasic, aceasta ar fi Directorul de audit intern. În cazul în care activităţile de audit intern sunt încredinţate unor prestatori externi de servicii, conducătorul activităţii de audit intern este persoana însărcinată să supravegheze executarea contractului de servicii þi să asigurare calitatea de ansamblu a acestor activităţi, dar þi care raportează conducerii generale þi Consiliului asupra activităţilor de audit intern þi monitorizează implementarea recomandărilor rezultate în cadrul misiunii. Acest post poate, de asemenea, să poarte denumirea de auditor general, þef al auditului intern sau inspector general.

Conducere – cuprinde funcţionarii cheie şi alte persoane care au funcţii de nivel managerial superior. Conducerea include acele persoane însărcinate cu guvernanţa doar în acele situaţii în care acestea îndeplinesc astfel de funcţii.

Conformitate - caracteristica unei operaţiuni, a unor acte sau fapte administrative produse în cadrul unei entităţi publice de a corespunde politicii asumate în mod expres în domeniul respectiv de către entitatea în cauză sau de către o autoritate superioara acesteia, potrivit legii.

Conflict de interese - orice relaţie care nu pare să fie în interesul organizaţiei. Un conflict de interese poate afecta capacitatea unei persoane de a-şi îndeplini în mod obiectiv sarcinile şi responsabilităţile.

Scanned with OKEN Scanner

Consiliu – este un consiliu de administraţie al unei organizaţii, cum ar fi un Consiliu Director, un consiliu de supraveghere, şeful a unei agenţii sau a unui organism legislativ, consiliul de administraţie sau de conducere al unei organizaţii non-profit sau oricare organism desemnat al organizaţiei, inclusiv comitentul de audit, în faţa căruia raportează auditorii interni.

Contabilitatea publică - reprezintă ansamblul normelor juridice şi tehnice aplicabile execuţiei, descrierii, înregistrării şi controlului operaţiunilor financiare ale entităţilor publice.

Control – orice măsură luată de conducere, de Consiliu sau de alte părţi, în vederea îmbunătăţirii gestionării riscurilor şi creşterii probabilităţii ca scopurile şi obiectivele stabilite să fie îndeplinite. Managerii planifică, organizează şi coordonează aplicarea de măsuri suficiente pentru a oferii o asigurare rezonabilă că scopurile şi obiectivele vor fi îndeplinite.

Control adecvat – este atunci când conducerea l-a planificat şi organizat (proiectat) astfel încât să poată oferi o asigurare rezonabilă că riscurile la care este expusă organizaţia au fost gestionate eficace şi că scopurile şi obiectivele organizaţiei vor fi îndeplinite în mod eficient şi economic.

Control bugetar - reprezintă încadrarea în limitele şi destinaţia creditelor bugetare sau de angajament aprobate.

Controlul intern - reprezintă ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entităţii publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducerea acesteia, în concordanta cu obiectivele acesteia şi cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor, în mod economic, eficient şi eficace, la nivelul tuturor structurilor organizatorice, cu respectarea metodelor şi procedurilor prevăzute de lege sau norme de aplicare a acesteia. Este ansamblul dispozitivelor (procedurilor) organizate, formalizate şi permanente, alese de conducerea entităţii publice, implementate de responsabilii de la orice nivel, pentru gestionarea activităţii acesteia şi în concordantă cu obiectivele pentru care a fost înfiinţată.

Control financiar public intern - întregul sistem de control intern din sectorul public, format din sistemele de control ale entităţilor publice, ale altor structuri abilitate de Guvern şi dintr-o unitate centrală care este responsabilă de armonizarea þi implementarea principiilor þi standardelor de control þi audit.

Controale de calitate – Politicile şi procedurile adoptate de o firmă, menite să îi ofere o asigurare rezonabilă în legătură cu faptul că firma şi personalul său respectă standardele profesionale şi de reglementare, cerinţele legale şi că rapoartele emise de firmă sau de partenerii din cadrul misiunii sunt adecvate în împrejurările date.

Control de legalitate - reprezintă respectarea tuturor prevederilor legale care sunt aplicabile proiectelor de operaţiuni la data efectuării lor.

Scanned with OKEN Scanner

Control de regularitate - reprezintă îndeplinirea sub toate aspectele a principiilor şi a regulilor procedurale şi metodologice care sunt aplicabile categoriei de operaţiuni.

Credit bugetar - sumă aprobată prin buget, reprezentând limita maximă până la care se pot ordonanţa şi efectua plăţi în cursul anului bugetar pentru angajamentele contractate în cursul exerciţiului bugetar şi/sau din exerciţii anterioare pentru acţiuni multianuale, respectiv se pot angaja, ordonanţa şi efectua plăţi din buget pentru celelalte acţiuni.

Credit de angajament - limita maxima a cheltuielilor ce pot fi angajate în timpul exerciţiului bugetar, în limitele aprobate.

Deturnare de active – Implică furtul activelor unei entităţi şi este adesea comis de angajaţi în sume relativ mici şi nesemnificative. Totuşi, poate implica, de asemenea, şi managementul care este de obicei mai în măsură să facă distincţie sau să disimuleze denaturările în aşa mod încât acestea să fie dificil de detectat.

Diagrama circulaţiei documentelor - prezentarea schematică a circuitului documentelor între diverse posturi de lucru, indicându-se originea şi destinaţia lor şi care oferă o viziune completă a traseului informaţiilor şi a suporturilor ei. Constituie un element în abordarea auditului, care ţine cont de riscuri.

Dificultăţi – afectări ale obiectivităţii unei persoane şi ale independenţei organizaţiei care pot include conflicte de interese, limitări ale ariei de aplicabilitate, restricţionări ale accesului la documente şi înregistrări electronice, bunuri, sau la anumite persoane angajate sau limitări ale resurselor (finanţărilor).

Economicitatea - reprezintă minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activităţi, cu menţinerea calităţii corespunzătoare a acestor rezultate.

Eficacitatea - reprezintă gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activităţi şi raportul dintre efectul proiectat şi rezultatul efectiv al activităţii respective.

Eficienţa - reprezintă maximizarea rezultatelor unei activităţi în relaţie directă cu resursele utilizate.

Entitate publică - reprezintă o autoritate publică, instituţie publică, companie/societate naţională, regie autonomă, societate comercială la care statul sau o unitate administrativ teritorială este acţionar majoritar, cu personalitate juridică, care utilizează/administrează fonduri publice şi/ sau patrimoniu public.

Entităţi de interes public – sunt entităţile ale căror valori mobiliare transferabile sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, instituţiile de credit si societăţile de asigurare. **(Directiva 2006/43/CEE**

Eşantionarea în audit – aplicarea procedurilor de audit la mai puţin de 100% din elementele din cadrul soldului unui cont sau unei clase de tranzacţii astfel încât toate unităţile de eşantionare să aibă o şansă de selectare. Aceasta

Scanned with OKEN Scanner

îi va permite auditorului să obţină şi să evalueze dovezi de audit în legătură cu unele caracteristici ale elementelor selectate pentru a formula o concluzie sau a ajuta la luarea unei concluzii în legătură cu populaţia din care este extras eşantionul. Eşantionarea în audit poate utiliza fie o abordare statistică, fie un nestatistică.

Eşantionare nestatistică – orice abordare de eþantionare care nu are caracteristicile unei eşantionări statistice.

Eşantionarea statistică – orice abordare de eşantionare care are următoarele caracteristici:

- selectarea aleatorie a unui eþantion;
- folosirea teoriei probabilităţilor pentru a evalua rezultatele eşantionului, inclusiv cuantificarea riscului de eþantionare.

Fişă de Identificare şi Analiză a Problemei (FIAP) - este un document sintetic care prezintă o disfuncţie, indică natura problemei, faptele, cauzele, consecinţele şi recomandările pentru remediere.

Fondurile publice - cuprind sumele alocate din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului, a instituţiilor publice autonome, ale instituţiilor publice finanţate integral sau parţial de la bugetul de stat, al asigurărilor sociale de stat, sau din fondurile speciale, bugetele instituţiilor publice finanţate din venituri proprii, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat sau autorităţile administraţiei locale sau din fondurile externe nerambursabile, din fonduri provenite din împrumuturi interne contractate de autorităţile administraţiei publice locale, precum şi din bugetele instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din bugetele locale.

Fraudă – orice acte ilegale caracterizate prin înşelătorie, disimularea sau trădarea încrederii care nu sunt exercitate sub ameninţarea cu violenţa sau cu forţa fizică. Fraudele sunt comise de persoane şi de organizaţii în scopul de a obţine bani, bunuri sau servicii, pentru a evita plata sau pierderea serviciilor; sau pentru a-şi asigura un avantaj personal sau comercial.

Grad de adecvare – măsura calităţii dovezilor, aceasta înseamnă, relevanţa şi credibilitatea lor în a oferi sprijin pentru detectarea greşelilor sau detectarea acestora în clase de tranzacţii solduri ale conturilor şi evidenţieri şi afirmaţii aferente.

Guvernanţa organizaţiei – ansamblu de procese þi structuri implementate de conducere pentru a informa, conduce, gestiona şi monitoriza activităţile organizaţiei pentru atingerea obiectivelor acesteia.

Independenţa – absenţa condiţiilor care ameninţă obiectivitatea în fapt sau obiectivitatea în aparenţă. Asemene ameninţări ale obiectivităţii trebuie ţinute sub control la nivelul auditorului intern, la nivel funcţional şi organizaţional.

Scanned with OKEN Scanner

Inspecţia - reprezintă verificarea efectuată la fata locului, în scopul constatării unor eventuale abateri de la legalitate şi a luării de masuri pentru protejarea fondurilor publice þi a patrimoniului public þi pentru repararea prejudiciului produs.

Instituţie publică - cuprinde: Parlamentul, Administraţia Prezidenţială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice, instituţiile publice autonome, precum şi instituţiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanţare a acestora.

Instituţie publică mică - instituţia care derulează un buget anual de până la nivelul echivalentului în lei a 100.000 euro pe o perioadă de 3 ani consecutiv.

Legalitatea - reprezintă caracteristica unei operaţiuni de a respecta toate prevederile legale în vigoare, care îi sunt aplicabile acesteia la data efectuării ei.

Lichidare - act de lichidare, de constatare a creanţei/datoriei printr-un act juridic individual þi declarativ.

Managementul riscului – reprezintă un proces de identificare, evaluare, gestionare şi control al evenimentelor sau situaţiilor potenţiale, pentru a oferi o asigurare rezonabilă în ceea ce priveşte îndeplinirea obiectivelor entităţii.

Mediul de control – atitudinea şi acţiunile Consiliului şi ale managementului cu privire la importanţa controlului în cadrul organizaţiei. Mediul de control constituie cadrul necesar şi structura necesară îndeplinirii obiectivelor primordiale ale sistemului de control intern. Mediul de control conţine următoarele elemente:

- integritate şi valori etice;
- filosofia managementului þi stilul de conducere;
- structura organizatorică;
- atribuirea competenţelor şi responsabilităţilor;
- politici þi practici referitoare la resursele umane;
- competenţa personalului.

Misiune - o misiune specifică de audit intern, sarcină sau activitate de revizuire cum ar fi un audit intern, o verificare a auto-evaluării în ceea ce priveşte controlul, investigarea unei fraude sau misiune de consultanţă. O misiune poate îngloba mai multe sarcini sau activităţi desfăşurate în vederea atingerii unui set determinat de obiective aferente.

Obiectivele misiunii - enunţuri generale elaborate de auditorii interni şi care definesc ceea ce doreşte să realizeze în timpul misiunii.

Obiectivitate – atitudine imparţială care permite auditorilor interni să îşi efectueze misiunile într-o manieră care demonstrează credinţa lor sinceră în rezultatele muncii lor şi faptul că nu au făcut compromisuri semnificative în legătură cu calitatea activităţii desfăşurate. Obiectivitatea le cere auditorilor interni să nu îşi subordoneze propria judecată altor persoane.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiune - înseamnă orice acţiune cu efect financiar efectuată pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, indiferent de natura acestuia.

Oportunitate - reprezintă caracteristica unei operaţiuni de a servi în mod adecvat, în circumstanţe date, realizării unor obiective ale politicilor asumate.

Ordinul de serviciu – mandat general acordat de către o autoritate calificată unui auditor în vederea începerii unei misiuni.

Ordonator de credite - este persoana împuternicită prin lege sau prin delegare, potrivit legii să dispună şi să aprobe operaţiuni.

Ordonanţarea - emiterea titlului executoriu către agentul plătitor.

Patrimoniul public - înseamnă totalitatea drepturilor şi obligaţiilor statului, unităţilor administrativ teritoriale sau ale entităţilor publice ale acestora, dobândite sau asumate cu orice titlu. Drepturile şi obligaţiile statului şi ale unităţilor administrativ teritoriale se referă atât la bunurile din domeniul public, cât şi la cele din domeniul privat al statului şi al unităţilor administrativ teritoriale.

Plata - a efectua plata, de stingere, încetare a efectelor juridice a actului juridic constitutiv de drepturi şi obligaţii.

Populaţie - întregul set de date din cadrul căruia este selectat un eşantion şi în legătură cu care auditorul doreşte să-şi formuleze concluziile. O populaţie poate fi divizată în straturi, sau sub-populaţii, fiecare strat fiind examinat separat. Termenul de populaţie este folosit astfel încât include termenul de strat.

Prestator extern de servicii – o persoană sau o întreprindere, independentă de organizaţie, care deţine cunoştinţe, pricepere şi experienţă deosebită într-o disciplină dată.

Probe de audit – totalitatea informaţiilor obţinute de auditor pentru emiterea unei concluzii pe care se bazează opinia de audit şi includ toate informaţiile conţinute în evidenţele contabile care stau la baza situaţiilor financiare şi a altor informaţii.

Procedură – manieră specifică de efectuare a unei activităţi sau a unui proces.

Proces – ansamblu de activităţi corelate sau interactive care transformă elementele de intrare în elemente de ieşire.

Procese de control – politicile, procedurile şi activităţile care fac parte dintr-un cadru general pentru desfăşurarea controlului, concepute pentru a asigura că riscurile se înscriu în limitele de toleranţă stabilite de procesul de management al riscurilor.

Procesul de evaluare a riscului entităţii – componentă a controlului intern care reprezintă procesul din cadrul entităţii pentru identificarea riscurilor relevante ale afacerii pentru obiectivele de raportare financiară şi deciziile în legătură cu acţiunile întreprinse pentru contracararea acestor riscuri, precum şi rezultatele acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Programul de lucru al misiunii de audit - este un document care enumără procedurile de urmat în vederea realizării misiunii de audit.

Proiect de operaţiune - orice document prin care se urmăreşte efectuarea unei operaţiuni, în forma pregătită în vederea aprobării sale de către autoritatea competentă, potrivit legii.

Programul de lucru al misiunii – un document care enumără procedurile ce trebuie urmate în cadrul unei misiuni în vederea îndeplinirii planului misiunii.

Proces de control – politicile, procedurile şi activităţile care fac parte dintr-un cadru general pentru desfăşurarea controlului, concepute pentru a asigura că riscurile se înscriu în limitele de toleranţă stabilite de procesul de management al riscurilor.

Raportul de audit public intern - cuprinde opiniile scrise ale auditorului şi alte constatări, care se bazează pe un ansamblu de date financiare certe, rezultând dintr-un audit de regularitate, sau deducţii ale auditorului ca urmare a realizării unui audit de performanţă.

Recomandare – propunere formulată pentru a corecta/ameliora deficienţele constatate.

Regulament – regulament de organizare şi funcţionare al activităţii de audit intern este un document oficial care defineşte misiunea, competenţele şi responsabilităţile acestei activităţi. Regulamentul trebuie:

a) să definească poziţia auditului intern în cadrul organizaţiei;

b) să autorizeze accesul la documente, bunurile şi persoanele relevante pentru îndeplinirea corespunzătoare a misiunii;

c) să definească aria de aplicabilitate a activităţilor de audit intern.

Regularitatea - reprezintă caracteristica unei operaţiuni de a respecta sub toate aspectele ansamblul principiilor şi regulilor procedurale şi metodologice care sunt aplicabile categoriei de operaţiuni din care face parte.

Responsabilul pentru activitatea de audit intern – postul de cel mai înalt nivel din cadrul organizaţiei, cu responsabilităţi provenind activităţile de audit intern. Într-o activitate de audit intern, organizată în mod clasic, acesta ar fi directorul de audit intern. În cazul în care activităţile de audit intern sunt încredinţate unor prestatori externi de servicii, responsabilul pentru activitatea de audit intern este persoana însărcinată să supravegheze executarea contractului de servicii şi asigurarea calităţii de ansamblu a acestor activităţi, şi care raportează conducerii generale şi Consiliului asupra activităţilor de audit intern şi monitorizează implementarea recomandărilor rezultate în cadrul misiunii. Acest post poate, să poate denumirea de auditor general, şef al auditului intern sau inspector general.

Risc - posibilitatea de a se produce un eveniment care ar putea avea un impact asupra îndeplinirii obiectivelor. Riscul se măsoară în funcţie de consecinţe şi probabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Risc de eşantionare – apare ca urmare a posibilităţii ca o concluzie a auditorului, bazată pe un eşantion, să fie diferită de concluzia la care ar ajunge dacă întreaga populaţie ar fi supusă aceleiaşi proceduri de audit.

Riscuri reziduale - riscul care rămâne după ce managementul a luat măsurile necesare pentru reducerea impactului şi a probabilităţii apariţiei unui eveniment advers, inclusiv cele legate de activităţile de control ca răspuns la riscul respectiv.

Riscul de management - reprezintă un proces de identificare evaluare, gestionare şi control al evenimentelor sau situaţiilor potenţiale pentru a oferi o asigurare rezonabilă în ceea ce priveşte îndeplinirea obiectivelor organizaţiei.

Servicii de asigurare - reprezintă o examinare obiectivă a elementelor probante, efectuată în scopul d ea furniza organizaţiei o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control sau de guvernare ale organizaţiei. Exemplele pot include auditurile financiare, operaţionale, de conformitate, de securitate a sistemelor.

Servicii de consultanţă – activităţi de consultanţă sau alte servicii conexe clientului, a căror natură şi sferă de activitate sunt convenite în prealabil cu clientul. Aceste activităţi au ca obiectiva adăugarea unui plus de valoare şi îmbunătăţirea funcţionării unei organizaţii, managementul riscului şi proceselor de control fără ca auditorul intern să îşi asume responsabilităţi ale managementului. Iată câteva exemple: consultanţă, consiliere, facilitate şi formare profesională.

Standard - reprezintă o normă profesională elaborată de Consiliul Institutului Auditorilor Interni (IIA) care delimitează cerinţele necesare pentru efectuarea unei game vaste de activităţi, de audit intern şi pentru evaluarea modului de funcţionare a activităţii de audit intern.

Supervizarea poate fi înţeleasă în două maniere:

a) este mai întâi de toate un semn de unitate, funcţia de regularitate constând în urmărirea activităţilor şi validarea operaţiilor agenţilor prin încadrare; se integrează sistemului de control intern;

b) supervizorul încadrează, orientează şi controlează auditorii în toate etapele de natură să ajusteze cu maximum de eficacitate operaţiile, procedurile şi testele obiectivelor urmărite.

Trebuie – atunci când se foloseşte cuvântul „trebuie" în cuprinsul standardelor, acesta denotă o obligaţie imperativă a acestei prevederi.

Valoare adăugată - valoarea este conferită de sporirea numărului de ocazii pentru atingerea obiectivelor organizaţiei, identificând îmbunătăţirile la nivel operaţional ţi/sau reducând expunere la risc atât prin servicii de asigurare, cât şi de consultanţă.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. **Boulescu M., Bârnea C., Ispir O.** *Control financiar intern şi audit intern la entităţile publice*, Editura Economică, Bucureţti, 2004
2. **Boulescu M.** *Auditul financiar, repere normative naţionale*, Editura Economică, Bucureşti, 2003
3. **Bouquin H.** *Comptabilite de gestion*, Paris, 2003
4. **Charreaux G., Desbrieres P.** *Corporate governance: stakeholder value versus shareholder value*, Journal of Management and Governance, no. 5/2, 2001
5. **Chiţu A. G., Pitulice M., Pitulice A.** *Studii de caz privind auditul public intern*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2005
6. **Dobroţeanu L., Dobroţeanu C. L.** *Audit, concepte şi practici, abordare naţională şi internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002
7. **Feleagă N., Feleagă L.** *Politici şi opţiuni contabile, Ed. Economică, 2001*
8. **Morariu A, Amuza Conabie A** Independenţa auditului intern - între teorie şi pragmatism, Revista Audit Financiar, nr.10/2006
9. **Morariu A, Stoian Flavia** Auditul intern – o funcţie cu multiple valenţe pentru management, Revista Romana de Statistica, nr. 3/ 2007
10. **Morariu A., Suciu G.** *Contabilitatea instituţiilor publice*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005
11. **Morariu A, Stoian Flavia** *Promovarea Guvernantei Corporatve în realizarea unui management performant, Revista Audit Financiar, nr.7/2007, CAFR*
12. **Morariu A., Radu G., Păunescu M.** *Contabilitate şi fiscalitate*, Editura EX PONTO, Constanţa, 2005
13. **Morariu a, Stoian F, Cercel T** *Promoting the Internal Audit in Public Management, International Conference, University of Craiova Romania*
14. **Munteanu V. (coordonator)** *Control şi audit financiar-contabil*, Editura Luminalex, Bucureşti, 2003
15. **Renard J.** *Teoria şi practica auditului intern*, ediţia a patra, Bucureşti, 2002
16. **Nicolae Florina, Dascalu Doina** Auditul intern în instituţiile publice, Ed. Economică, Bucureşti, 2006

Scanned with OKEN Scanner

17. **Ristea M., Dumitru C.** *Contabilitate financiară*, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2002
18. **Ristea M (coordonator)** *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2006
19. **Roman C.** *Gestiunea financiară a instituţiilor publice*, ediţia a doua, editura Economică, Bucureşti, 2006
20. **Suciu G.** *Teză de doctorat, Informarea financiară în economiile hiperinflaţioniste. Dezvoltări privind contabilitatea şi inflaţia*, ASE Bucureţti, 2006
21. *** *Noutăţi şi tendinţe în practica europeană a auditului financiar*, CAFR, Bucureşti, 2007
22. *** *Audit financiar 2006, Standarde, Etică*, Editura Irecson, Bucureşti, 2007
23. *** *Standarde de audit intern, CAFR, 2006*
24. *** *Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată*, MO nr. 1066/17.11.2004
25. *** *Legea nr. 672 din 19.12.2002 privind auditul public intern*, MO nr. 953 din 24.12.2002
26. *** *Legea nr.500 din 11.07.2002 privind finanţele publice*, MO nr. 597 din 13.08.2002
27. *** *Legea nr. 441/2006 privind societăţile comerciale*, MO nr. din 13.12.2006
28. *** *Ordonanţa guvernului nr. 119/31.08.1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv*, MO nr. 430/31.08.1999
29. *** *Ordonanţa guvernului nr. 37/2004 pentru modificarea şi completarea reglementărilor privind auditul intern*, MO nr. 91/2004
30. *** *Ordinul MFP nr.1702/2005 pentru aprobarea normelor privind organizarea şi exercitarea activităţii de consiliere, M.O. ParteaInr.154/2006*
31. *** *Ordinul ministrului finanţelor nr. 1267 din 21.09.2000 pentru aprobarea Normelor minimale de audit intern*, MO nr. 480 din 02.10.2000
32. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 privind aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu.Standardele Internaţionale de Contabilitate*, MO nr. 85/20.02.2001
33. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activităţii de audit public intern*, MO nr. 130 bis /2003
34. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 769/2003 privind aprobarea procedurii de avizare a numirii/ destituirii şefilor compartimentelor de audit public intern din entităţile publice*

Scanned with OKEN Scanner

35. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 423/2004 pentru modificarea şi completarea Normelor generale privind exercitarea activităţii de audit public intern aprobate prin OMFP nr. 38/2003*

36. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 252/ 2004, pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern,* MO nr. 128/2004

37. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1753/ 2004 privind inventarierea elementelor de activ şi pasiv,* MO nr. 1174/13.12.2004

38. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1702/ 2005 pentru aprobarea normelor privind organizarea şi exercitarea activităţii de consiliere,* MO nr. 154/17.02.2006

39. *** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1752/ 2005 privind Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a,*

40. *** *Norme profesionale ale auditului intern,* Ministerul Finanţelor Publice şi Institutul Auditorilor Interni (IFACI),

41. *** *Rapoartele anuale privind activitatea de audit public intern, 2005, 2006,* Ministerul Economiei şi Finanţelor

42. *** www.iasb.org.uk

43. *** www.iasplus.com

Scanned with OKEN Scanner

Prof. univ. dr. ANA MORARIU

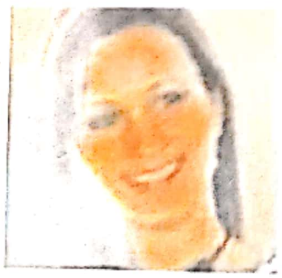
Academia de Studii Economice Bucureşti

- Prodecan al Facultăţii de Contabilitate şi Informatică de Gestiune
- Conducător de doctorat, specialitatea Contabilitate şi Audit
- A iniţiat şi dezvoltat cel mai solicitat program de master *„Audit Financiar şi Consiliere"*
- Meritele sale de pedagog şi cercetător ştiinţific au fost recunoscute prin numeroase premii, distincţii şi diplome.
- Este un participant activ în ţară şi străinătate la FEE, IFAC, L'OECCA, congrese naţionale şi internaţionale.

Lect. univ. dr. GHEORGHE SUCIU

Universitatea Creştină „Dimitrie Cantemir" Braşov, Facultatea Finanţe – Bănci – Contabilitate.

- Licenţiat şi doctor în economie, domeniul Contabilitate, specialitatea „Contabilitate şi Audit", Academia de Studii Economice Bucureşti.
- Autor şi coautor de comunicări, articole, studii ştiinţifice şi cursuri universitare în domeniul contabilităţii publice, bancare şi de gestiune şi analizei economico—financiare.
- Preocupat de cercetări ştiinţifice în domeniul auditului intern şi financiar, analiza economico-financiară.



Prep. univ. drd. FLAVIA STOIAN

Academia de Studii Economice Bucureşti

- Doctorand pe domeniul Contabilitate în cadrul Academiei de Studii Economice Bucureşti şi preparator în Catedra de Contabilitate, Audit şi Control de Gestiune
- A participat la congrese şi conferinţe internaţionale, sesiuni de comunicări ştiinţifice, manifestându-şi cu perseverenţă interesul constant pentru domeniul contabilităţii şi al auditului, fiind co-autoare la numeroase articole publicate în reviste de specialitate.
- Susţine în prezent seminarii de contabilitate financiară, bazele contabilităţii şi audit financiar.

ISBN 978-973-749-318-7

www.editurauniversitara.ro

Scanned with OKEN Scanner